

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

**“ESTRATEGIAS DE LA PLANEACION TECNICA
Y ADMINISTRATIVA DE UNA AUDITORIA
DE ESTADOS FINANCIEROS”**

TESIS

PRESENTADA ANTE LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

POR

MARVIN ORLANDO AGUILAR GAITAN

Previo a conferirsele el Título de

CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

En el grado académico de

LICENCIADO

Guatemala, agosto de 1999



MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

Lic. Miguel Angel Lira Trujillo	Decano
Lic. Eduardo Antonio Velásquez Carrera	Secretario
Lic. Jorge Eduardo Soto	Vocal Primero
Lic. Andrés Castillo Nowell	Vocal Segundo
Lic. Victor Hugo Recinos Salas	Vocal Tercero
P. en A. de E. Jairo Joaquín Flores Divas	Vocal Cuarto
P.C. William Tomás Ramírez Raymundo	Vocal Quinto

PROFESIONALES QUE REALIZARON
LOS EXAMENES DE AREAS PRACTICAS

Lic. Tiberio Amilcar Castillo Torres	Matemática – Estadística
Lic. Jorge Augusto Morales Guinea	Contabilidad
Licda. Zoila Esperanza Roldán de Morales	Auditoría

JURADO QUE REALIZO EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Lic. Rolando Jiménez Godoy	Presidente
Lic. Rodolfo Payes Aguilar	Examinador
Lic. Sergio Arturo Sosa Rivas	Examinador

19 de noviembre de 1998

Licenciado
Miguel Angel Lira Trujillo
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
Ciudad

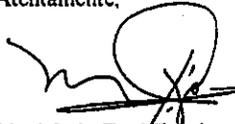
Estimado Lic. Lira:

Tengo el agrado de dirigirme a usted para informarle que de acuerdo con lo convenido con esa Facultad, he procedido a asesorar y revisar el trabajo de tesis titulado: "ESTRATEGIAS DE LA PLANEACION TECNICA Y ADMINISTRATIVA DE UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS", presentado por el alumno Marvin Orlando Aguilar Gaitán.

Después de haber asistido en su investigación al ponente, he llegado a la conclusión que el trabajo de tesis, satisface las exigencias académicas y recomiendo que sea aprobada conforme lo establece el reglamento de exámenes; previo a optar el título de Contador Público y Auditor, en el grado de Licenciado.

Agradeciendo la designación de que fui objeto, me es grato suscribirme.

Atentamente,



Lic. Mario Tezó Escobar
Colegiado No. 3240

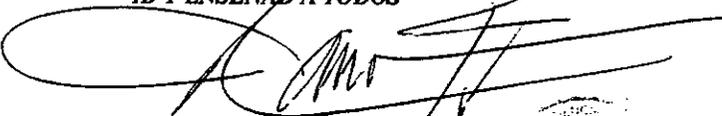
/vm
c.c. file

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
VEINTISEIS DE JULIO DE MIL NOVECIENTOS NOVENTA Y NUEVE.**

Con base en lo estipulado en el Artículo 23° del Reglamento de Evaluación Final de Exámenes de Areas Prácticas y Examen Privado de Tesis, el dictamen emitido por el Lic. Mario Tezó Escobar, quien fuera designado Asesor y el Acta AUD. 11-99, donde consta que el estudiante *MARVIN ORLANDO AGUILAR GAITAN*, ha aprobado su Examen Privado de Tesis, se le autoriza la impresión del Trabajo de Tesis, denominado: "ESTRATEGIAS DE LA PLANEACION TECNICA Y ADMINISTRATIVA DE UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS".

Atentamente,

"D Y ENSEÑAD A TODOS"


LIC. EDUARDO ANTONIO VELASQUEZ CARRERA
SECRETARIO


LIC. MIGUEL ANGEL LARA TRUJILLO
DECANO

SMP.



ACTO QUE DEDICO

A DIOS	Por brindarme la oportunidad de concluir mi carrera como una meta más en mi vida.
MI MADRE	Margarita Gaitán de Aguilar, por sus ruegos a Dios, apoyo y consejos a lo largo de mi carrera.
MI PADRE	Gilberto de Jesús Aguilar Rosales, como una recompensa a sus esfuerzos.
MIS HERMANOS	Aura Azucena, Aura Orbelina, Rony Roberto, Rudy Jeovany, Mauro Gilberto y Mario Rolando.
MIS GRUPOS DE ESTUDIO	Por todos los momentos que compartimos.
MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS	Por la amistad, entusiasmo y apoyo que me brindaron.
LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA	Por ser la Casa de Estudios que me brindó los conocimientos de mi carrera.
LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS	Por haberme brindado la formación profesional en mi carrera.



INDICE

Página

INTRODUCCION

CAPITULO I

LA AUDITORIA COMO ACTIVIDAD PROFESIONAL

1.1	Definiciones.....	1
1.1.1	Auditoría.....	1
1.1.2	Auditor externo.....	1
1.1.3	Auditor interno.....	2
1.1.4	Informe del auditor.....	2
1.1.5	Dictamen del auditor.....	2
1.1.6	Opinión del auditor.....	2
1.1.7	Plan de auditoría.....	3
1.2	Propósito de la auditoría.....	3
1.3	Objetivos de la auditoría.....	4
1.4	Clasificación de la auditoría.....	6
1.4.1	Por su objetivo.....	7
1.4.1.1	Auditoría financiera o de estados financieros.....	7
1.4.1.2	Auditoría de cumplimiento.....	7
1.4.1.3	Auditoría operacional.....	8
1.4.1.4	Auditoría de rendimiento.....	9
1.4.1.5	Auditoría forense.....	9
1.4.1.6	Auditoría fiscal o tributaria.....	9
1.4.1.7	Revisiones especiales.....	11

	<u>Página</u>
1.4.2 Por su alcance.....	11
1.4.2.1 Auditoría de balance.....	11
1.4.2.2 Auditoría de resultados.....	13
1.4.2.3 Auditoría de áreas específicas.....	13
1.4.2.4 Auditoría parcial.....	14
1.4.3 Por quien la realiza.....	14
1.4.3.1 Auditoría interna.....	14
1.4.3.2 Auditoría externa o independiente.....	15
1.4.3.3 Auditoría gubernamental.....	15
1.4.4 Por la época en que se realiza.....	17
1.4.4.1 Auditoría periódica o permanente.....	17
1.4.4.2 Auditoría continua o interina.....	17
1.4.4.3 Auditoría ocasional.....	17

CAPITULO II

PROCEDIMIENTOS Y TECNICAS DE AUDITORIA

2.1 Procedimientos de auditoria.....	18
2.1.1 Generalidades.....	18
2.1.1.1 Pruebas de controles.....	19
2.1.1.2 Pruebas sustantivas.....	19
2.1.2 Naturaleza.....	20
2.1.3 Oportunidad.....	23
2.1.4 Extensión o alcance.....	23
2.2 Técnicas de auditoria.....	25
2.2.1 Definición.....	25

	<u>Página</u>
2.2.2 Técnicas principales.....	25
2.2.2.1 Estudio general.....	25
2.2.2.2 Análisis.....	26
2.2.2.3 Inspección.....	27
2.2.2.4 Investigación.....	27
2.2.2.5 Confirmación.....	28
2.2.2.6 Cálculo.....	29
2.2.2.7 Observación.....	30
2.2.2.8 Revisión analítica.....	30
2.2.2.9 Declaración.....	30
2.2.2.10 Certificación.....	31
2.2.3 Técnicas de auditoría en PED.....	31
2.2.3.1 Técnicas para recopilación de información.....	32
2.2.3.2 Técnicas para la administración y planeación de la auditoría.....	32
2.2.3.3 Técnicas usadas para evaluar la aplicación de los sistemas de inclusión en los planes de auditoría.....	34
2.2.3.4 Técnicas para pruebas de los controles de programas.....	35
2.2.3.5 Técnicas de selección y control de transacciones en proceso de datos.....	37
2.2.3.6 Técnicas para verificación de datos.....	38
2.2.3.7 Técnicas de análisis de programas.....	39

CAPITULO III

PLANEACION TECNICA

3.1 Actividades a ejecutar previo a aceptar el trabajo de auditoría.....	42
3.1.1 El riesgo de auditoría.....	42
3.1.1.1 Riesgo inherente.....	44
3.1.1.2 Riesgo de control.....	47
3.1.1.3 Riesgo de detección.....	52



	<u>Página</u>
3.2.3.5 Continuidad del procesamiento.....	99
3.2.4 Ejecución de procedimientos analíticos preliminares.....	100
3.2.4.1 Obtención de información financiera	100
3.2.4.2 Obtención de información no financiera.....	101
3.2.4.3 Comparación de la información.....	102
3.2.4.4 Análisis de los resultados.....	104
3.2.5 Determinación de la importancia relativa.....	109
3.2.5.1 Selección de directrices.....	111
3.3 Desarrollo del plan de auditoría.....	113
3.3.1 Planeación del enfoque de auditoría.....	113
3.3.1.1 Enfoque general.....	114
3.3.1.2 Enfoque individual.....	118
3.3.2 Planeación de procedimientos de auditoría.....	120
3.3.2.1 Pruebas de controles.....	120
3.3.2.2 Pruebas sustantivas.....	122
3.3.3 Elaboración del memorándum de planeación de auditoría.....	123

CAPITULO IV

PLANEACION ADMINISTRATIVA

4.1 Organización del personal de auditoría.....	125
4.1.1 Asignación de personal a distintos trabajos.....	127
4.2 Preparativos iniciales en el despacho.....	128
4.3 Condiciones de trabajo en las oficinas del cliente.....	129
4.4 Condiciones de trabajo en el despacho.....	133
4.5 Presupuesto y control de tiempos.....	134

	<u>Página</u>
4.6 Archivos de papeles e índices de referenciación.....	135
4.6.1 Archivo administrativo.....	136
4.6.2 Archivo corriente.....	137
4.6.3 Archivo permanente.....	138
4.6.4 Índices de referenciación.....	139
4.7 Control de facturación y cuentas por cobrar.....	140
4.8 Evaluación y retención de empleados.....	141
4.8.1 Educación continuada.....	141
4.8.2 Evaluaciones del personal.....	143
4.8.3 Retención de empleados.....	144
4.9 Relaciones públicas.....	145
4.9.1 Con los clientes.....	145
4.9.2 Con otros auditores.....	146
4.9.3 Con el público en general y partes interesadas.....	147
4.10 Planificación de los papeles de trabajo.....	148
4.11 Control de calidad.....	149
4.11.1 Entrenamiento y destreza técnicos.....	151
4.11.2 Independencia.....	153
4.11.3 Debida atención o cuidado profesional.....	155
4.11.4 Consideraciones del control de calidad para un despacho de contadores públicos.....	157
4.11.4.1 Independencia.....	158
4.11.4.2 Asignación de personal a distintos trabajos.....	159
4.11.4.3 Consultas.....	159
4.11.4.4 Supervisión.....	159
4.11.4.5 Contratación.....	160
4.11.4.6 Desarrollo profesional.....	161
4.11.4.7 Ascensos.....	161
4.11.4.8 Aceptación y permanencia de clientes.....	162

	<u>Página</u>
4.11.4.9 Inspección.....	163
4.11.5 Requisitos y condiciones personales que deben concurrir en el auditor.....	164
4.11.6 Revisión de la auditoría.....	169

CAPITULO V

CASO PRACTICO "LA MUNDIALISTA, S.A."

5.1 Antecedentes.....	171
5.1.1 Balance general al 30 de junio de 1998.....	173
5.1.2 Estado de resultados por el año terminado el 30 de junio de 1998.....	175
5.1.3 Balance general al 30 de junio de 1997.....	176
5.1.4 Estado de resultados por el año terminado el 30 de junio de 1997.....	178
5.2 Planeación preliminar.....	179
5.2.1 Evaluación del riesgo de auditoría.....	181
5.2.1.1 Riesgo inherente.....	181
5.2.1.2 Riesgo de control.....	182
5.2.1.3 Riesgo de detección.....	183
5.3 Aceptabilidad del trabajo.....	183
5.4 Términos del trabajo.....	183
5.5 Procedimientos analíticos preliminares.....	189
5.5.1 Análisis horizontal.....	189
5.5.1.1 Explicación de variaciones.....	191
5.5.1.2 Conclusión.....	195



	<u>Página</u>
5.5.2 Análisis vertical.....	196
5.5.2.1 Explicación de cambios porcentuales.....	198
5.5.2.2 Conclusión.....	200
5.5.3 Medidas y razones financieras.....	200
5.5.3.1 Razones de liquidez.....	200
5.5.3.2 Razones de estabilidad.....	201
5.5.3.3 Razones de productividad.....	204
5.5.3.4 Razones de rentabilidad.....	206
5.5.3.5 Conclusión.....	207
5.6 Determinación de la importancia relativa.....	208
5.7 Desarrollo del plan de auditoría.....	210
5.7.1 Evaluación del riesgo de auditoría.....	210
5.7.2 Enfoque de auditoría.....	211
5.7.2.1 Enfoque general.....	211
5.7.2.2 Enfoque individual.....	211
5.7.3 Pruebas de auditoría.....	212
5.7.3.1 Pruebas de controles.....	212
5.7.3.2 Pruebas sustantivas.....	212
5.7.4 Memorándum de planeación de auditoría.....	213
5.8 Planeación y control administrativo.....	214
5.8.1 Organización del personal.....	214
5.8.2 Preparativos iniciales en el despacho.....	214
5.8.3 Presupuesto y control de tiempos.....	215
5.8.3.1 Presupuesto de tiempo.....	215
5.8.3.2 Control de tiempos.....	216



	<u>Página</u>
5.8.4 Control de facturación y cuentas por cobrar.....	216
5.8.4.1 Control de facturación.....	216
5.8.4.2 Control de cuentas por cobrar.....	217
5.8.5 Control de Calidad.....	217
CONCLUSIONES.....	218
RECOMENDACIONES.....	222
BIBLIOGRAFIA.....	224
ANEXOS	

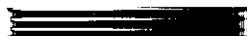


INTRODUCCION

Debido a la importancia de las estrategias utilizadas en la planeación técnica y administrativa de una auditoría de estados financieros y a la falta de un documento que las compile, con la presente investigación se pretende dar a conocer estas estrategias, así como suministrar información para identificar y disminuir riesgos en circunstancias particulares o áreas específicas, que permitan realizar una auditoría de esta clase en forma consistente, efectiva y eficiente; y obtener en el mismo proceso, la documentación suficiente y competente para soportar la opinión sobre los estados financieros de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

La definición del problema sobre el cual está basada la presente investigación, consiste en la identificación de las estrategias que se deben observar en el desarrollo de la planeación técnica y administrativa de una auditoría de estados financieros y para dar respuesta al mismo, el presente trabajo está dividido en cinco capítulos.

En el primer capítulo se definen los principales conceptos de la auditoría como una actividad profesional, así como su propósito, objetivos y clasificación.



En el segundo capítulo se identifican los procedimientos y técnicas de auditoría a utilizar en la ejecución de una auditoría de estados financieros.

El tercer capítulo introduce al lector en el ambiente propicio para la planeación técnica de una auditoría de estados financieros, cuyo fin principal es la preparación de un programa de auditoría que sirva como guía completa de trabajo, para la realización de la misma, abarcando aquellas actividades que van desde las disposiciones acerca de la aceptabilidad de un trabajo de auditoría, hasta la descripción del plan de auditoría a ejecutar en ese trabajo. Este capítulo está dividido en tres secciones: actividades a ejecutar previo a aceptar el trabajo de auditoría, desarrollo de la planeación preliminar y desarrollo del plan de auditoría.

El cuarto capítulo presenta al lector la información y documentación relacionada con la planeación del control y la ejecución administrativa de una auditoría de estados financieros, cuyo objetivo principal es facilitar el control sobre la realización de una auditoría de esta clase. Asimismo, está ilustrado con anexos de los diferentes formatos utilizados en algunas de las secciones en que está dividido, las cuales son: organización de personal; preparativos en el despacho; condiciones de trabajo en el despacho y oficinas del cliente; presupuesto y control de tiempos; archivos de papeles y referencia-ción; control de facturación y cuentas por cobrar; evaluación y retención de empleados; relaciones públicas; planificación de los papeles de trabajo; y, control de calidad.

Como capítulo quinto se incluye el caso práctico denominado "La Mundialista, S.A.", en el cual se presenta la planeación técnica y administrativa de una auditoría de estados financieros de la compañía que lleva por denominación social el mismo del caso práctico, haciendo referencia al uso de los documentos utilizados en el control administrativo de la misma, como son: solicitud y control de papelería y útiles; presupuesto de trabajo y control de tiempos; y, control de facturación y cuentas por cobrar.

CAPITULO I

LA AUDITORIA COMO ACTIVIDAD PROFESIONAL

1.1 DEFINICIONES

Los términos fundamentales relacionados con la auditoría como una actividad profesional, son los siguientes:

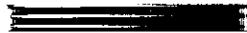
1.1.1 AUDITORIA

Según John Cook y Gary Winkle en su obra "Auditoría", es el proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva, las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados. El fin del proceso consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos para el caso.

1.1.2 AUDITOR EXTERNO

Contador Público y Auditor, que en forma independiente comprueba y fiscaliza las transacciones consignadas en los libros y registros de una contabilidad, con el fin de emitir su opinión imparcial acerca de la veracidad de los estados financieros obtenidos de aquella.

{



1.1.3 AUDITOR INTERNO

Empleado de la entidad que se audita y que realiza procedimientos similares a los del auditor externo, con el objeto de proporcionar soporte adicional al sistema de control interno.

1.1.4 INFORME DEL AUDITOR

Resultado final del trabajo del auditor externo, contiene el dictamen sobre los estados financieros y los estados financieros auditados. Puede clasificarse en informe corto e informe largo. El corto contiene el dictamen del auditor, los estados financieros básicos y las notas a los estados financieros. El largo incluye, además de la contenida en el informe corto, información financiera complementaria.

1.1.5 DICTAMEN DEL AUDITOR

Es el documento en el cual el Contador Público Independiente emite su opinión, con base en la auditoría realizada, acerca de la razonabilidad de los estados financieros, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Este debe ser dirigido al propietario, accionista, junta directiva, consejo directivo o consejo de administración de la compañía, cuyos estados financieros están siendo auditados.

1.1.6 OPINION DEL AUDITOR

Juicio emitido por el contador público independiente acerca de la razonabilidad de los estados financieros que ha revisado por medio de la auditoría practicada. Esta opinión puede

variar dependiendo de las circunstancias que se presenten en la ejecución de la auditoría, así:

(1) Opinión limpia o sin salvedad. Establece que los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, el resultado de sus operaciones y el flujo de efectivo de la entidad, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. (2) Opinión con salvedad. Establece que excepto por los efectos del(de los) asunto(s) relacionado(s) con la salvedad, los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera, el resultado de sus operaciones y el flujo de efectivo de la entidad, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. (3) Opinión Adversa. Establece que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera, el resultado de sus operaciones ni el flujo de efectivo de la entidad, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. (4) Abstención de opinión. Establece que el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros de la entidad.

1.1.7 PLAN DE AUDITORIA

Consiste en la estrategia que dirige la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría que se aplicarán a las distintas cuentas de los estados financieros.

1.2 PROPOSITO DE LA AUDITORIA

El propósito de cualquier clase de auditoría es el de añadir cierto grado de validez al objeto de la revisión. En una auditoría de estados financieros, el propósito consiste en validar



la adecuada presentación de la posición financiera y clasificación de la información mostrada en los estados financieros a determinada fecha o por un período específico; pues los estados financieros están libres de la influencia de la dirección, así como las políticas de dirección se llevan a cabo con mayor eficacia, si ambos son objeto de revisión por un auditor independiente.

"En cualquier presentación de información financiera, interna o externa, o en la ejecución de las actividades de control interno, las personas pueden ser culpables de ignorancia, influencias personales, interés propio, negligencia, o incluso de deshonestidad. El principal objetivo de una auditoría es eliminar estas cinco causas de distorsión de los hechos."¹

1.3 OBJETIVOS DE LA AUDITORIA

"El objetivo de un examen ordinario de los estados financieros por parte de un auditor independiente, es la expresión de una opinión sobre la razonabilidad con la que presentan la situación financiera, resultados de las operaciones y cambios en la situación financiera de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. El informe del auditor es el medio por el cual él expresa su opinión o, si las circunstancias lo requieren, se abstiene de opinar."² Aun cuando este objetivo parece más apropiado para una auditoría externa, es un objetivo válido para todas las clases de auditoría.

¹ / James A. Cashin, Paul D. Newirth, John F. Levy, Manual de Auditoría I, pag. 4

² / Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, Declaraciones sobre Normas de Auditoría, SAS-1, Tomo I, pag. 2.

En un examen normal de estados financieros, "...el auditor se basa en:

1. Los procedimientos de control interno del cliente.
2. El examen de los registros contables y de las operaciones, así como de la evidencia que los fundamentan para darles autoridad y validez.
3. El examen de otros documentos y registros financieros y no financieros, así como de la evidencia que los fundamentan para darles autoridad y validez.
4. La evidencia que se obtenga de fuentes externas bancos, clientes, acreedores y otros."³

Debido a que la base de cualquier decisión en una auditoría es la evidencia proporcionada por el cliente u obtenida de otras fuentes, el auditor tiene una gran responsabilidad ética e incluso una responsabilidad socioeconómica mucho mayor, pues los resultados de su trabajo son analizados y utilizados por quienes están interesados en los resultados de la empresa que se audita. Los resultados de la auditoría practicada afectan e influyen en cierto ambiente socioeconómico, en consecuencia, "...la fuerza social y la responsabilidad de la auditoría es tan grande que la imaginación intelectual de un auditor nunca deberá diluirse en un conjunto de procedimientos y técnicas rutinarios."⁴

Los objetivos inmediatos de una auditoría son aseverar la confiabilidad de los estados financieros y rendir una opinión sobre lo adecuado de la presentación de tales estados, pudiendo calificar la opinión o desecharla.

³/ Arthur W. Holmes, Principios Básicos de Auditoría, pág. 11.

⁴/ ISID, págs. 11 y 12.

Los objetivos de largo alcance de una auditoría consisten en servir como guía para que la gerencia de la empresa tome futuras decisiones en materia financiera, mejorando así las funciones existentes.

1.4 CLASIFICACION DE LA AUDITORIA

La auditoría se puede dividir en varias clases; sin embargo, cualquiera que sea la clase de la auditoría, el auditor debe ejercitar todas sus facultades para asegurarse que ha efectuado el trabajo para el cual fue contratado; es decir, que cualquier clase de auditoría a realizar, depende únicamente del auditor, que el objeto de la misma sea logrado plenamente.

Hasta el momento no existe un criterio establecido entre los diferentes autores para plantear una clasificación rígida de la auditoría, pues cada quien la enfoca desde un punto de vista diferente; no obstante, a continuación se muestra una clasificación que pretende abarcar, si no todas, tal vez la mayoría de clases de auditoría que se practican en nuestro medio. Sin embargo, previo a conocer cada una de éstas, es importante recordar que en cualquiera que se desarrolle, no importando cuál sea el objetivo por el cual se realiza, el alcance que tenga o en qué época se realice; el cliente siempre debe recibir comunicaciones o informes frecuentes o finales, detallando el progreso alcanzado durante el curso del trabajo, los defectos que hay que corregir y cualquier otro asunto de interés para la buena marcha del negocio. Esta clasificación es como sigue:

1.4.1 POR SU OBJETIVO

1.4.1.1 Auditoría financiera o de estados financieros:

Involucra un examen con el fin de expresar una opinión respecto a si éstos están presentados de conformidad con criterios establecidos, generalmente de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, la cual debe efectuarse de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

Los resultados de esta auditoría se distribuyen entre una amplia gama de usuarios tales como accionistas, acreedores, dependencias gubernamentales y público en general; y aun cuando puede ser realizada por auditores internos o del gobierno, está implícito un grado menor de independencia en relación con la entidad a ser auditada, lo que podría mitigar la fiabilidad de su informe.

Una auditoría de esta clase no es de ninguna manera una revisión detallada, es una prueba sobre la contabilidad y sobre otros registros, cuyo alcance es determinado por el auditor mismo, basándose en su propio juicio y experiencia.

1.4.1.2 Auditoría de cumplimiento:

Se realiza para determinar si la entidad que se audita está cumpliendo con las condiciones, reglas o reglamentos especificados. En estos casos, el criterio establecido para la auditoría a ejecutarse puede provenir de una gran variedad de fuentes. Por ejemplo, una entidad de ayuda internacional como lo es la AID (Agency for International Development)



puede requerir la revisión del apego a las disposiciones bajo las cuales se concedieron ciertos fondos a la institución X, en beneficio de determinado conglomerado social. Las obligaciones pueden especificar que se mantengan ciertos requisitos durante la ejecución del proyecto.

Puede ser que la aplicación más amplia de esta clase de auditoría se relacione con las disposiciones gubernamentales; sin embargo, las empresas comerciales, organizaciones no lucrativas, dependencias gubernamentales e individuos, están obligadas a demostrar que cumplen con una gran variedad de disposiciones.

Los resultados de una auditoría de cumplimiento generalmente se comunican a la autoridad que estableció el criterio.

1.4.1.3 Auditoría operacional:

Involucra la revisión sistemática de las actividades de una organización o con un determinado segmento, con relación a objetivos específicos. El criterio establecido puede ser más subjetivo dentro de esta auditoría que dentro de las otras clases, aunque se espera que el auditor realice una observación objetiva y un análisis completo de las operaciones en cuestión.

Aun cuando el alcance de la auditoría puede abarcar a toda la organización, es común limitarla a segmentos tales como divisiones, departamentos y dependencias gubernamentales.

Los objetivos de esta auditoría pueden variar desde un problema importante que requiere de acción correctiva, hasta mejorar la eficiencia operativa general; pero, los más

importantes son: (1) evaluar actuación, (2) identificar oportunidades para mejorar y (3) desarrollar recomendaciones para mejorar o realizar mayor acción.

1.4.1.4 Auditoría de rendimiento:

Es aquella que no está sujeta a un contrato, como por ejemplo, la auditoría interna; pues, con el fin de lograr un control interno eficaz en una organización, se deben efectuar actividades específicas de control.

Se ocupa de determinar el acierto con el que se realizan las actividades específicas de control establecidas por la administración.

1.4.1.5 Auditoría forense:

Esta clase de auditoría la realizan profesionales independientes con el objeto de determinar las causas del por qué una empresa determinada ha llegado a un estado crítico de caos y a punto de quebrar.

1.4.1.6 Auditoría fiscal o tributaria:

La Superintendencia de Administración Tributaria (SAT) y cualquier otra dependencia del Estado a la que la ley asigne funciones de administración, recaudación, control y fiscalización de tributos, constituye la Administración Tributaria; la cual está obligada a verificar el correcto cumplimiento de las leyes tributarias del país, pudiendo para tal efecto, efectuar auditorías por su propia iniciativa o contratar auditores independientes para el mejor



cumplimiento de sus funciones de fiscalización y recaudación, tal como lo dispone el artículo 98 numeral 7) del Código Tributario (Decreto No. 6-91 del Congreso de la República de Guatemala y sus reformas).

En este caso específico, el objetivo de practicar la auditoría es verificar si el contribuyente está cumpliendo adecuadamente con las obligaciones tributarias que le corresponden de acuerdo a la legislación vigente, y requerir el pago de los tributos, intereses, recargos y multas que procedan al momento de detectarse incumplimientos.

Por otro lado, cualquier empresa, sujeto pasivo de la obligación tributaria u obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias en calidad de contribuyente o de responsable, también puede, por iniciativa propia, contratar los servicios de auditores independientes para la revisión de sus estados financieros con el propósito de dictaminar sobre su situación de cumplimiento con las obligaciones tributarias que le corresponden. En tal sentido, el objetivo de la auditoría practicada es el de asesorar al cliente con relación al tema tributario y en todo caso darle a conocer contingencias detectadas y/o posibles contingencias, en caso de no cumplir adecuadamente con las obligaciones tributarias que le corresponden, de acuerdo a la legislación vigente.

Por último, es importante mencionar que el auditor independiente que realiza este tipo de auditoría lo hace, al igual que como cualquier otra, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y observando la debida aplicación de los principios contables.

1.4.1.7 Revisiones especiales:

Es una categoría mixta que incluye auditorías que no son consideradas como de estados financieros, de cumplimiento, operacional, de rendimiento, forense o tributaria.

La competencia del auditor para hacer una revisión particular y cuando su independencia es esencial a su revisión, serían las únicas limitaciones que atañen a la revisión. Por ejemplo, muchos auditores no serían competentes para recomendar la ubicación de una nueva fábrica, algunos, sin embargo, mediante la aplicación de técnicas apropiadas, podrían dar una recomendación válida.

1.4.2 POR SU ALCANCE

1.4.2.1 Auditoría de balance:

"Consiste en una investigación detallada de todas las cuentas de balance, y por pruebas selectivas, de las cuentas de pérdidas y ganancias, ya que estas últimas están tan íntimamente relacionadas con los renglones del balance que, sin analizarlas y probarlas, no puede decirse que este estado haya sido verificado debidamente."⁵

En toda auditoría de balance se efectúan los siguientes procedimientos: comprobación de todas las partidas de activo, pasivo, capital y reservas; revisión de los asientos de cierre y de ajuste; examen de los contratos de sociedad o de asociación, de las actas de asambleas o del consejo de administración y del sistema de contabilidad con el que se opera; examen de

⁵ / Arthur N. Holmes, Auditoría. Principios y Procedimientos, pág. 10.

los comprobantes de las operaciones, los libros y las cuentas; análisis de la exactitud de las cuentas de ingresos y gastos, por medio de pruebas selectivas. Además, no sólo se comprueba la corrección de los asientos de los libros, sino que se determina la existencia real del activo y pasivo al final del período que se estudia; "aún más, es necesario no solamente comprobar la existencia de todo el activo y el pasivo registrado en los libros, sino asegurarse de que todo el activo y el pasivo, que deben estar registrados, lo estén efectivamente, y que no haya asentado ninguno que no deba estarlo."⁶

Un buen sistema de comprobación interna en funcionamiento, es necesario para que esta clase de auditoría pueda reflejar verdaderamente la situación existente a una fecha dada, pues si no es satisfactorio, el auditor tiene que hacer su trabajo en una forma más detallada, hasta quedar satisfecho de la exactitud del activo, pasivo y capital; apartándose por completo de una verdadera auditoría de balance.

"Si, durante el curso de una auditoría de balance, se descubre que ciertas transacciones no son regulares o que el sistema de comprobación interna no está funcionando apropiadamente, es deber del auditor llamar la atención del cliente sobre tales circunstancias y, con el consentimiento de éste, tomar las medidas conducentes a descubrir cualesquiera irregularidades y a corregir los defectos del sistema. Todos los descubrimientos y recomendaciones deben mencionarse en el informe de la auditoría."⁷

⁶ / IBID, PAG. 11.

⁷ / IBID, PAG. 11.

Este último párrafo es aplicable también a cualquier otra clase de auditoría, pues enmarca las expectativas de un adecuado servicio al cliente.

1.4.2.2 Auditoría de resultados:

Como parte de ésta y por estar íntimamente relacionada con la auditoría de balance, se realiza un examen de las cuentas de pérdidas y ganancias; ya que de no hacerlo, no se puede decir que el balance haya sido verificado debidamente. (Ver "auditoría de balance", tema 1.4.2.1 anterior).

1.4.2.3 Auditoría de áreas específicas:

Es una verificación completa de todas las transacciones del área bajo revisión, en forma detallada, pero estrictamente limitada. Todos los libros, registros, comprobantes y cuentas relacionadas con el área, deben inspeccionarse completamente; no así, las transacciones y registros que no se relacionan, se hace sólo en la medida necesaria para verificar los movimientos.

Un ejemplo típico de esta clase de auditoría es una auditoría de caja, la cual con frecuencia se hace cuando hay sospechas de desfaldo en pequeñas empresas que operan estrictamente al contado, y cuando se desea descargar de responsabilidad a una persona.

1.4.2.4 Auditoría parcial:

"Comprende el examen de alguna parte o sección particular de las cuentas. Por ejemplo, puede hacerse de las compras y de los contratos de compra, del capital social en acciones, de las cuentas por pagar, de la nómina o de los gastos."⁸ Las dos últimas son las más comunes. Son normalmente, consecuencia de algún propósito especial y no tienen por fin dictaminar, de una manera general, sobre la situación financiera.

1.4.3 POR QUIEN LA REALIZA

1.4.3.1 Auditoría interna:

Es "una actividad considerada independiente, dentro de una organización para la revisión de la contabilidad y otras operaciones, y como una base de servicio a la dirección. Y representa un activo de la dirección que funciona para medir y evaluar la efectividad de otros controles."⁹ Su objetivo es el de asistir a los miembros de la dirección en relación al cumplimiento de sus responsabilidades al facilitarles análisis, evaluaciones, recomendaciones y comentarios, relativos a las actividades que revisan.

Los auditores internos son empleados directos de las empresas que auditan, su revisión es extremadamente amplia, incluyendo además de los aspectos de la información contable, su cumplimiento, efectividad operacional y aspectos de funcionalidad.

⁸ / ICAE, págs. 14.

⁹ / James A. Martin, Paul E. Newirth, Donn E. Levy, pp. 110, págs. 1.

1.4.3.2 Auditoría externa o independiente:

"Es realizada por contadores públicos titulados independientes."¹⁰ Aunque sea una empresa quien contrate al auditor independiente para realizar un trabajo determinado, éste es el primer responsable ante un público que confía en su opinión acerca de los estados financieros. Pero en las revisiones sobre otras materias, es responsable principalmente ante su cliente. Esta responsabilidad básica que posee ante terceras partes, le obliga a ser, en apariencia y de hecho, independiente del cliente que lo ha contratado.

"El objetivo de un examen ordinario de los estados financieros por el auditor independiente es la expresión de una opinión sobre la adecuación, con la que éstos presentan la posición financiera, resultados de operación y cambios en la posición financiera en conformidad con principios contables generalmente aceptados. El informe del auditor es el medio a través del cual expresa su opinión o, si las circunstancias lo requieren, deniega la misma. En cualquier caso, expone si su examen ha sido hecho de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas."¹¹

1.4.3.3 Auditoría gubernamental:

Es prácticamente un departamento de auditoría interna de muchas agencias de gobierno, cuyas investigaciones se espera queden limitadas al departamento mismo. Otras unidades gubernamentales "...están formadas con el propósito expreso de efectuar auditorías

¹⁰ / IBID, pág. 9.

¹¹ / IBID, pág. 10.

de otras unidades del gobierno, y también de empresas privadas que realizan negocios con el gobierno, donde el derecho de la unidad gubernamental para efectuar tales auditorías es un requisito del contrato adjudicado."¹²

En Guatemala, por ejemplo, la Contraloría General de Cuentas de la Nación es la entidad encargada de fiscalizar la hacienda pública y la ejecución del presupuesto general de ingresos y egresos de la nación. Esta "...es una institución técnica con absoluta independencia de funciones. Su función fiscalizadora se extiende a todas las personas que tengan a su cargo la custodia y manejo de fondos públicos y otros bienes del Estado, del Municipio, de la Universidad, de las instituciones estatales, autónomas, semi-autónomas o descentralizadas, así como sobre las demás entidades o personas que reciban fondos del Estado y los que hagan de colectas públicas".¹³

Otras instituciones internacionales, describen esta clase de auditoría como indicando que el término de auditoría puede ser utilizado no sólo para describir el trabajo hecho por auditores en el examen de estados financieros, sino que también para describir "...el trabajo efectuado en revisar a) el cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables, b) la eficiencia en la economía y en las operaciones y c) la efectividad en lograr los resultados de los programas".¹⁴

¹²/ *ibid.*, pág. 10.

¹³/ Congreso de la República de Guatemala, Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas, artículo 20., pág. 1.

¹⁴/ James A. Gasnín, Paul D. Newirth, Ann F. Levy, *op. cit.*, págs. 40 y 41.

1.4.4 POR LA EPOCA EN QUE SE REALIZA

1.4.4.1 Auditoría periódica o permanente:

"Es aquella realizada por el auditor de una manera periódica y continua. Por ejemplo, el auditor puede visitar al cliente cada semana o cada mes, y hacer la auditoría de los asientos correspondientes al período transcurrido desde su última visita."¹⁵ En este caso, los informes completos son preparados en forma anual, usando informes del progreso del trabajo durante las visitas efectuadas.

1.4.4.2 Auditoría continua o interina:

Consiste en la revisión de los estados financieros de una entidad en intervalos frecuentes, establecidos previamente con el cliente. Por ejemplo: una vez al mes, o con mayor o menor frecuencia; cuyo objetivo y alcance puede variar dependiendo de los requerimientos del cliente, bajo la responsabilidad de un auditor independiente.

1.4.4.3 Auditoría ocasional:

Es la que se realiza en épocas distantes no periódicas o que el cliente la solicita para un fin específico, como podría ser, por ejemplo, la contratación de un préstamo con una entidad bancaria. Debe ser efectuada por un auditor independiente, cuyos objetivos y alcance pueden variar dependiendo de los requerimientos del cliente.

¹⁵ / Arthur W. Holmes, ob. cit., pág. 14.



CAPITULO II

PROCEDIMIENTOS Y TECNICAS DE AUDITORIA

2.1 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

2.1.1 GENERALIDADES

Al desarrollar los objetivos de auditoría de un trabajo en especial, el auditor debe considerar las circunstancias específicas de la entidad, incluyendo la naturaleza de su actividad económica y las prácticas contables exclusivas de su industria.

No existe una relación de uno a uno entre los objetivos de auditoría y los procedimientos. Algunos de los procedimientos de auditoría pueden relacionarse con más de un objetivo. En otras ocasiones, puede necesitarse una combinación de procedimientos de auditoría para lograr un solo objetivo.

La naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos a aplicarse en un trabajo de auditoría en particular, son cuestiones de juicio profesional que deben ser determinadas por el auditor, basado en circunstancias específicas. Sin embargo, los procedimientos que decida adoptar deben ser aquellos que le permitan alcanzar los objetivos que determinó en la planeación y la evidencia comprobatoria que obtenga a través de ellos debe ser suficiente



para que soporte sus conclusiones relativas a la validez de las afirmaciones individuales contenidas en cada rubro de los estados financieros.

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de pruebas que aplica el auditor en cada trabajo que realiza, los cuales pueden clasificarse en dos:

2.1.1.1 Pruebas de controles:

Permiten determinar si los controles internos establecidos por la administración de una entidad funcionaron adecuadamente durante el periodo que se audita.

2.1.1.2 Pruebas sustantivas:

Permiten establecer la razonabilidad de cuentas y grupos de cuentas de los estados financieros que se auditan.

Al seleccionar las pruebas sustantivas específicas para lograr los objetivos de auditoría por él establecidos, el auditor considera, entre otras cosas, el grado de confianza que puede tenerse en el control interno contable, el riesgo relativo de errores o irregularidades que podrían ser importantes en los estados financieros y el grado esperado de eficiencia y eficacia de esas pruebas. Sus consideraciones incluyen la naturaleza e importancia de las partidas que están siendo probadas, la competencia y los diferentes tipos de evidencia comprobatoria disponible y la naturaleza del objetivo de auditoría a alcanzar.

1



2.1.2 NATURALEZA

Una fase importante en el proceso de planeación de una auditoría es la determinación clara de los objetivos que se persiguen alcanzar. Esta etapa permite al auditor determinar los procedimientos de auditoría que aplicará en cada trabajo en particular, basado en la naturaleza de la entidad, el entorno en que ésta opera y en el conocimiento de su control interno contable.

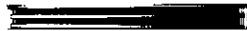
El objetivo primario del auditor es obtener evidencia suficiente y competente para contar con una base razonable para poder expresar una opinión respecto a los estados financieros que examina. La mayor parte de su trabajo en busca del soporte para emitir esa opinión consiste en obtener y evaluar la evidencia relativa a las afirmaciones hechas en los estados financieros. La medida de la validez de dicha evidencia descansa en su propio juicio profesional, la cual varía sustancialmente en relación a su influencia sobre éste a medida que evoluciona su opinión. Lo adecuado de esta evidencia, su objetividad, su oportunidad y la existencia de otro tipo de evidencia que corrobore las conclusiones a las que conduce, soportan su competencia.

Las afirmaciones son declaraciones de la administración de una entidad, que se incluyen como componentes de los estados financieros, las que pueden ser explícitas o implícitas; siendo importante mencionar que la opinión del auditor recae sobre los estados financieros tomados en conjunto y no sobre transacciones individuales, sobre los sistemas contables o sobre los controles internos circundantes a tales sistemas. Estas afirmaciones pueden clasificarse de acuerdo a las siguientes categorías:

- a) Integridad: Se refieren a si se han incluido todas las transacciones y cuentas que deben presentarse en los estados financieros.
- b) Existencia u ocurrencia: Se refieren a si los activos y pasivos de la entidad existen a una fecha dada y si las transacciones registradas han ocurrido durante un periodo determinado.
- c) Derechos y obligaciones o totalidad: Se refieren a si los activos, pasivos y transacciones representan derechos y obligaciones reales de la entidad, están registrados y existen a una fecha determinada.
- d) Cuantificación: Se refiere a si las transacciones se registran en la cantidad adecuada y si los gastos e ingresos se registran en el periodo que corresponde.
- e) Valuación o aplicación: Se refieren a si los comprobantes del activo, pasivo, ingresos y gastos han sido incluidos en los estados financieros a los importes apropiados.
- f) Presentación y revelación: Se refieren a si los comprobantes particulares de los estados financieros están adecuadamente clasificados, descritos y revelados.

Como el propósito del auditor es alcanzar un grado adecuado de satisfacción que le permita emitir una opinión sobre los estados financieros, debe asegurarse de que en todos los aspectos de importancia, estos estados financieros como un todo y cada uno de sus componentes individuales son:

- a) Completos: Es decir, que no existen transacciones, activos o pasivos de importancia que el cliente haya dejado de registrar o de revelar.



- b) Fehacientes o auténticos: Significa que el cliente posee la documentación suficiente de propiedad sobre los activos y éstos existen realmente dentro de la entidad. Además, que los pasivos y acumulaciones sobre los que se está opinando, representan transacciones que en realidad ocurrieron dentro del giro normal del negocio durante el periodo que se examina.
- c) Presentados en forma razonable y consistente: La razonabilidad se refiere a que sobre los activos y pasivos y las transacciones acumuladas del cliente no existen desviaciones ni mala fe y que la información es completa. La consistencia se refiere a que los principios de contabilidad aplicados sobre los estados financieros han sido aplicados sobre bases sólidas en la misma forma que el año anterior.

Pero, ¿qué procedimientos de auditoría debe aplicar el auditor durante su trabajo para alcanzar ese grado de satisfacción? Es imposible establecer sistemas rígidos de procedimientos para examinar los datos de los estados financieros.

Las diferencias en la forma de realizar las operaciones en los sistemas de organización de las empresas, en los trámites y rutinas seguidos para su control y contabilización y, en general, en los detalles de operación de los negocios, hacen que lo que sería una prueba adecuada en un caso, no lo sea en otro; por lo que los procedimientos de auditoría que se apliquen deben estar en concordancia con las características específicas de la entidad cuyos estados financieros se van a examinar.

Por esta razón, es el criterio profesional del propio auditor el que debe dar la pauta definitiva respecto a qué combinación de pruebas serán las que le proporcionen la evidencia necesaria para fundamentar su opinión objetiva y profesional.

2.1.3 OPORTUNIDAD

Se refiere a la época o momento más conveniente en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar, con el objetivo de que sus resultados sean más beneficiosos para el trabajo que se está realizando y de acuerdo con la clase de auditoría y los periodos de revisión a efectuarse (intermedios, de fin de año, etc.). Como por ejemplo, la toma física del inventario de existencias al 30 de junio o 31 de diciembre del año en que finalice el período fiscal de la entidad.

Es igualmente el criterio del propio auditor, tomando en cuenta las circunstancias del trabajo concreto que va a realizar, el que debe determinar la oportunidad en que se aplicarán estos procedimientos.

2.1.4 EXTENSION O ALCANCE

Se refiere al alcance que los procedimientos de auditoría tendrán con base en el control interno de la entidad cuyos estados financieros se examinan; es decir, si éste es o no confiable, pues cuanto más se confie en él, menor alcance tendrán dichos procedimientos y si se le tiene muy poca confianza, mayor será el alcance de los mismos.



Dada la naturaleza de las operaciones de las entidades y el hecho de que muchas de estas operaciones son de características repetitivas formando numerosas operaciones individuales, no es posible el examen detallado de todas las partidas individuales que forman una partida global.

Cuando existen estas partidas globales que llenan los requisitos de multiplicidad de partida y similitud entre ellas, el auditor recurre al procedimiento de examinar una muestra y generalizar el resultado sobre la partida global. Este procedimiento de inferencia inductiva llamado método de pruebas selectivas no es exclusivo del campo de la auditoría, sino que también tiene aplicación en muchas otras disciplinas.

La relación que guarda el número de partidas individuales examinadas con el número de partidas individuales que forman la partida global se denomina "extensión o alcance de los procedimientos de auditoría", y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación de la auditoría que realiza el auditor.

Los elementos que determinan la extensión o alcance de estos procedimientos son varios, entre ellos están:

- a) El grado de eficiencia del control interno.
- b) Número de partidas que forman la partida global o universo.
- c) Número de errores o partidas equivocadas encontradas en la muestra examinada.

Debido a esto es imposible establecer, en un trabajo de esta clase, reglas generales para determinar la extensión que debe asignarse a los procedimientos de auditoría, por lo que al igual que en la naturaleza de los mismos, es el criterio profesional del propio auditor el que

debe dar la pauta definitiva respecto a qué combinación de pruebas serán las que le proporcionen la evidencia suficiente y competente para fundamentar su opinión objetiva y profesional, pues el dictamen menciona que el auditor aplicó todos aquellos procedimientos de auditoría que estimó necesarios de acuerdo con las circunstancias; esta declaración indica que el auditor asume la completa responsabilidad acerca del adecuado alcance de su trabajo.

2.2 TECNICAS DE AUDITORIA

2.2.1 DEFINICION

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que utiliza el auditor en la obtención y comprobación de la información necesaria para poder emitir su opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros.

2.2.2 TECNICAS PRINCIPALES

Para fundamentar su opinión, el auditor debe reunir suficiente evidencia comprobatoria de auditoría, para lo cual emplea principalmente, las técnicas de auditoría siguientes:

2.2.2.1 Estudio general:

Consiste en la apreciación que hace el auditor sobre los aspectos o características generales de la entidad, sobre sus estados financieros y sobre las partidas significativas y/o

extraordinarias; aplicando su juicio profesional, experiencia y preparación. Esta apreciación antecede a la aplicación de cualquier otra técnica de auditoría.

Este estudio puede ser: (a) formal, cuando se hace en base de estados comparativos, o (b) informal, cuando se hace por la sola lectura de los estados financieros.

2.2.2.2 Análisis:

Consiste en la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.

El análisis puede hacerse de dos formas:

- a) De saldos, cuando se determina cómo está integrada una cuenta, por ejemplo:

Caja y bancos		
Caja chica	Q.	500
Caja general		7,000
Banco A		350,000
Banco B		<u>125,000</u>
		<u>Q. 482,500</u>

- b) De movimientos, cuando los saldos de las cuentas son acumulaciones, como sucede con las cuentas de prestaciones laborales. Es decir, estudia el movimiento de cargos y abonos en una cuenta; o sea, la secuencia de transacciones en un periodo, por ejemplo:

Cuenta	Saldo Inicial	Movimiento		Saldo Final
		Cargos	Abonos	
Provisión para indemnizaciones	Q.100,000	8,500	28,300	Q. 119,800

2.2.2.3 Inspección:

Consiste en examinar registros, documentos o activos tangibles, pues la evidencia más directa sobre la existencia de un activo y la eficacia de los controles internos a lo largo del procesamiento pueden ser obtenidos mediante su inspección física, por ejemplo:

- a) Inspección física de activos fijos.
- b) Observación de la toma física de los inventarios.
- c) Arqueos de efectivo y valores.

2.2.2.4 Investigación:

Es la información que obtiene el auditor de terceras personas o de los propios funcionarios y empleados de la entidad, que puede abarcar preguntas escritas y/o preguntas orales.

En ocasiones, cuando la importancia de los datos lo amerita, el resultado de las investigaciones realizadas se pone por escrito, en forma de memoranda o resúmenes firmados por las personas que participaron en ellas, o en forma de documentos o cartas dirigidas por dichas personas al auditor. Esta modalidad recibe el nombre de declaraciones o certificaciones.

Las respuestas obtenidas pueden proporcionar al auditor, información que no poseía anteriormente, o bien, proporcionar una evidencia para corroborar una existente.

I



2.2.2.5 Confirmación:

Es la obtención de la conformidad, usualmente por escrito, de una persona y/o entidad independiente de la entidad examinada, respecto a algunas operaciones y/o aspectos de los estados financieros bajo revisión, de las cuales tiene la posibilidad de conocer su naturaleza y condiciones; y por lo tanto, de informar de una forma válida sobre ellas. Es por lo general, un medio muy satisfactorio y eficiente de obtener evidencia comprobatoria en auditoría, por ejemplo:

- a) Confirmación de saldos de cuentas bancarias y/o préstamos contratados.
- b) Confirmación directa a los clientes, de los saldos a su cargo.
- c) Confirmación de los saldos de cuentas por pagar a los proveedores y/o acreedores.
- d) Confirmación de los abogados de la empresa sobre litigios, reclamaciones u otros aspectos de importancia legal.
- e) Confirmación de aseguradoras, sobre pólizas contratadas y/o vencidas durante el periodo bajo revisión.
- f) Confirmación de inventarios en custodia de terceros.

Esta técnica de confirmación puede ser aplicada de tres formas diferentes:

- 1) **Positiva**, cuando se envían saldos y se pide que contesten si están de acuerdo o no con los montos indicados, generalmente se usa para confirmar cuentas de activo, por ejemplo:

Conforme _____

Inconforme _____

- 2) **Negativa**, cuando se envían saldos y se pide que contesten únicamente si existe inconformidad con los montos apuntados, también se usa para confirmar cuentas de activo.
- 3) **Indirecta, ciega, en blanco o abierta**. Cuando no se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Generalmente se utiliza para confirmar pasivos, bancos, abogados, aseguradoras e inventarios en consignación.

2.2.2.6 Cálculo:

Consiste en la verificación de la precisión aritmética de los documentos fuente y de los registros contables o en la realización de cálculos independientes.

Esta técnica constituye un paso esencial de auditoría para garantizar la integridad y exactitud de los registros contables, por ejemplo:

- a) El monto de intereses cobrados por anticipado que se presenta como créditos diferidos.
- b) El monto de las depreciaciones aplicadas durante el período.
- c) El monto de prestaciones laborales registradas durante el período.

Estos ejemplos son resultado de cálculos realizados por el cliente sobre bases previamente determinadas. Es conveniente que el cálculo se efectúe por procedimientos diferentes a los utilizados por el cliente; es decir, que si el cálculo fue mensual, el auditor lo puede aplicar en forma global por todo el período revisado.

2.2.2.7 Observación:

Consiste en que el auditor examina el proceso o procedimientos que realiza el personal del cliente en la ejecución de alguna actividad, no son ejecutados por éste, sino que con la inspección ocular de esos procedimientos obtiene evidencia de la validez a imputarle; por ejemplo:

- a) La toma física de inventarios.
- b) La ejecución de procedimientos de control interno en la elaboración y pago de nóminas.

Esta técnica suministra evidencia confiable respecto a la forma de ejecución de los procedimientos en la fecha en que son observados, pero no en todo momento.

2.2.2.8 Revisión analítica:

Consiste en estudiar medidas y razones financieras significativas, así como en investigar fluctuaciones importantes y partidas poco usuales.

2.2.2.9 Declaración:

Consiste en la manifestación por escrito con la firma de los interesados, del resultado de las investigaciones realizadas con funcionarios y empleados de la entidad.

Esta manifestación la hace la administración de la entidad, en la cual, con la firma de los interesados, asume la responsabilidad de lo manifestado en los estados financieros y de que no hay falsedad en ellos o información no presentada o no contabilizada.

Los interesados que firman pueden ser:

- a) El gerente general.
- b) El gerente financiero.
- c) El contador general.

2.2.2.10 Certificación:

Es la técnica que se utiliza para obtener la transcripción de un hecho importante, generalmente suscitado en sesiones o asambleas de junta directiva, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad competente interna o externa; por ejemplo, la certificación de un punto de acta.

2.2.3 **TECNICAS DE AUDITORIA EN PED**

Son los métodos utilizados por el auditor y/o un especialista, para determinar la existencia de los controles en las aplicaciones y probar su funcionamiento, de modo que proporcionen el respaldo suficiente y competente para fundamentar su opinión sobre la razonabilidad de las cifras que presentan los estados financieros procesados y generados por medio del procesamiento electrónico de datos (PED).

Para fundamentar su opinión, el auditor debe reunir suficiente evidencia comprobatoria de auditoría, por su propia cuenta o con la ayuda de un especialista, a través de técnicas de auditoría especiales, las cuales se describen a continuación, con el objetivo de cambiar el

concepto de que las técnicas de auditoría empleadas por el auditor se limitan a una forma manual:

2.2.3.1 Técnicas para recopilación de información:

- a) **Revisión de los programas fuente.** Consiste en el análisis detallado de la codificación de programas escritos en un lenguaje de programación. Para la aplicación de esta técnica se requiere que el Auditor posea conocimientos de diferentes lenguajes de programación.
- b) **Revisión de los diagramas de flujo de los programas.** Consiste en obtener y revisar los diagramas de flujo de la lógica del procesamiento. La aplicación de esta técnica requiere de la existencia de documentación que incluya el diagrama de flujo de dichos programas.

2.2.3.2 Técnicas para la administración y planeación de la auditoría:

- a) **Confirmación de registros.** Consiste en verificar saldos y transacciones por medio del envío de correspondencia a terceros. El resultado del procesamiento de una aplicación, contenido en un determinado archivo, se confirma con los registros de un tercer. Puede incluir todos los registros de un archivo o sólo una muestra.
- b) **Comparación de registros.** Consiste en comparar los registros de un archivo, con los de otro que se mantiene en forma independiente. Tiene por objetivo, verificar la integridad de los registros.

- c) **Auditoría alrededor del computador.** Consiste en verificar manualmente los resultados del procesamiento contra los datos fuente ingresados al computador. Las pruebas se efectúan con base en una muestra, o bien, mediante la verificación de saldos totales. Es aplicable solamente si existe documentación que pueda verificarse fuera del computador.

Para aplicar ésta técnica debe tomarse en cuenta lo siguiente:

- i. Determinar que existan datos de salida para facilitar el cálculo manual de los procesos y controles que se examinan.
- ii. Deben existir listados de transacciones y de cifras de control en cada paso importante del proceso.
- iii. Desarrollar métodos para obtener muestras representativas de las transacciones.
- iv. Verificar manualmente cada control o paso del procesamiento en el que se desea confiar.
- v. Definir los procesos y los controles que van a probarse.
- vi. Seleccionar las partidas de prueba.
- vii. Reprocesar las partidas de prueba.
- viii. Resolver excepciones.

2.2.3.3 Técnicas usadas para evaluar la aplicación de los sistemas por inclusión en los planes de auditoría:

- a) **Selección del área a auditar.** Consiste en recopilar y evaluar las estadísticas de operación seleccionadas para identificar variaciones inesperadas, tales como alto nivel de cuentas no cobradas.

Esta técnica utiliza software para comparar valores estimados con valores actuales y así, identificar diferencias potenciales importantes. Tiene como ventaja, permitir al Auditor descartar muchas transacciones o saldos de cuentas para un número de operaciones locales e identificar áreas que necesitan exámenes más cuidadosos.

- b) **Simulación y modelación.** Esta técnica compara las estimaciones o valores esperados con valores actuales para identificar diferencias potenciales entre los saldos de cuentas. Los modelos son una extensión de las razones usadas para evaluar los resultados financieros entre cuentas y periodos. El uso del computador permite que se incluyan más variables en la preparación de estimados con bases proforma. Esta técnica es similar a la de "selección del área a auditar", excepto que es usada sólo periódicamente para evaluar la ejecución financiera de una entidad.

- c) **Punteo (SCORING).** Esta técnica es manual y se usa para evaluar los sistemas y determinar su importancia relativa desde el punto de vista de riesgo.

Se asignan valores numéricos a las características seleccionadas, tales como: el valor de los activos controlados, la vulnerabilidad para fraude, el nivel del sistema o modifi-

cación de los programas, o, regularidad administrativa de los reportes preparados. Cada factor es valorado de acuerdo a su importancia.

Una vez los temas son puntuados, es decir, se les han dado los puntos usando este método, el Auditor está en la condición de asignar efectivamente los recursos de auditoría en las áreas de mayor riesgo.

2.2.3.4 Técnicas para pruebas de los controles de programas:

Estas técnicas son usadas para probar las rutinas, programas o aplicaciones completas, para evaluar los controles o verificar la exactitud del proceso y el cumplimiento continuado de los procedimientos de proceso especificados. Estas pruebas se utilizan para evaluar los controles de los sistemas y para efectuar pruebas de cumplimiento.

- a) **Método de datos de prueba (TEST DECKS).** Este procedimiento ejecuta programas o sistemas usando un conjunto de datos de prueba (test decks) y verifica el procedimiento en cuanto a su exactitud comparando los resultados del proceso con los resultados de las pruebas.
- b) **Evaluación del sistema basado en un caso.** Esta técnica ejecuta programas del sistema usando un archivo de datos de prueba desarrollados como parte de un programa de prueba comprensivo y verifica la exactitud del proceso por medio de la comparación de los resultados del proceso con los resultados de los datos de prueba pre-determinados. Esta técnica usa datos de prueba desarrollados por Auditores y aplicaciones de usuarios en cooperación con el personal de desarrollo de sistemas para proveer

los programas comprensivos. El conjunto de datos del caso base intenta verificar la correcta operación del sistema antes de una aceptación en producción, así como también intenta verificar periódicamente la integridad del proceso después de su aceptación.

- c) **Operación en paralelo.** Esta técnica se utiliza para verificar la exactitud de un sistema nuevo o revisado para que por medio del proceso de producción de datos y archivos, usando el procedimiento existente y el nuevo, permita comparar los resultados del proceso para identificar las diferencias inesperadas. Esta técnica es ampliamente usada por el personal de procesamiento electrónico de datos para verificar sistemas nuevos o revisados antes de reemplazar un sistema. La extensión de la operación en paralelo puede tener la desventaja de que si se utiliza por un tiempo muy prolongado, resulta en un alto costo por el proceso duplicado de los datos en ambos sistemas.
- d) **Facilidad de la prueba integrada (ITF).** Esta técnica se utiliza para procesar datos de prueba a través de los sistemas concurrentes con el proceso de producción y subsecuentemente comparar los resultados de la prueba con los resultados de los datos de prueba predeterminados.
- e) **Simulación en paralelo.** En la aplicación de esta técnica, las transacciones de producción y los archivos son procesados usando programas que simulan el programa de aplicación. Las funciones de proceso seleccionadas pueden ser verificadas por medio de la comparación de los resultados de la simulación con los resultados del proceso de producción. Esta técnica de prueba tiene la ventaja de verificar el proceso seleccionado, usando datos de prueba.

2.2.3.5 Técnicas de selección y control de transacciones en proceso de datos:

Estas técnicas son utilizadas para seleccionar y captar los datos de entrada por medio de verificación posterior y auditoría manual. Son típicamente usadas para controlar la actividad de datos de entrada y seleccionar muestras como parte de una actividad de auditoría continua en el proceso de producción normal. El criterio de selección es generalmente un parámetro controlado y usa pruebas de rango, técnicas de muestreo o condiciones de error para la buena selección de registros para la evaluación subsecuente por el Auditor. También son usadas en pruebas de cumplimiento para controlar los procesos de las transacciones y seleccionar los datos para verificación.

- a) **Selección de transacciones.** Esta técnica usa software de auditoría para sustraer y seleccionar transacciones que están entrando al sistema como una parte de la producción regular del ciclo del procesamiento de datos. Este software está controlado por parámetros y es totalmente independiente del sistema correspondiente, es decir, de la aplicación.
- b) **Datos de auditoría insertados (SCARF).** Esta técnica usa software de auditoría para sustraer y seleccionar transacciones de entrada y transacciones generadas en los sistemas durante un proceso de producción.
- c) **Registros extendidos.** Esta técnica reúne todos los datos significativos que han afectado el proceso de una transacción individual, por medio de un programa o programas especiales. Incluye la acumulación de los resultados del proceso sobre el período de tiempo que la transacción requiere para completar el proceso, en un simple



registro. Incluye también, datos desde todos los sistemas que contribuyen al proceso de una transacción. Estos registros extendidos son compilados o agrupados en archivos que proveen un acceso conveniente a la fuente para datos de transacciones. Sin embargo, tiene la desventaja de incrementar potencialmente el almacenamiento de datos, requiriendo costos y adicionando a los sistemas, aquellos que se relacionan con el desarrollo.

2.2.3.6 Técnicas para verificación de datos:

Estas técnicas son usadas posteriormente al proceso de producción para seleccionar datos desde archivos basados en requerimientos lógicos o estadísticos para sumar y balancear los archivos o secciones lógicas de archivos, tales como: organización de divisiones o clases de cuentas para sustraer de los archivos por excepción, datos erróneos o registros duplicados, o para formatear reportes para uso de auditoría.

- a) **Software de auditoría generalizado.** Esta técnica utiliza software de propósito general, accesa, extracta, manipula y presenta datos y resultados de prueba en un formato apropiado a los objetivos del Auditor. Este software usualmente es controlado por parámetros o procedimientos simplificados y comandos que requieren un mínimo conocimiento de procesamiento electrónico de datos.
- b) **Software de auditoría por terminal.** Esta técnica utiliza software de propósito general, accesa, extracta, manipula y despliega datos desde bases de datos en línea, usando terminales remotas por medio de comandos de consulta.

- c) **Software de auditoría de propósito especial.** Esta técnica utiliza programas desarrollados especialmente para extraer y presentar datos de los archivos de una aplicación específica, generalmente en un formato invariable.

2.2.3.7 Técnicas de análisis de programas:

Son técnicas utilizadas para evaluar el proceso lógico y los procedimientos internos de programas de aplicación o programas de sistemas. También son utilizadas durante el desarrollo de las aplicaciones y durante el período de post-implantación mediante pruebas de cumplimiento.

- a) **Fotos instantáneas de la memoria (SNAPSHOT).** Esta técnica consiste en instrucciones de programas o subrutinas, que reconocen y registran el flujo de las transacciones diseñadas en programas de aplicación. Su utilización es para rastrear transacciones específicas por medio de programas de computador y asegurar la evidencia documental de las relaciones lógicas, condiciones de control y frecuencia de los procedimientos. También se utiliza para generar informes de condición de las variables de las decisiones claves en un programa en determinados puntos del mismo.
- b) **Rastreo manual.** Esta técnica consiste en identificar el flujo de las transacciones y controles asociados, incluyendo documentos fuente, aprobaciones y proceso; así como el registro de transacciones de proceso de datos, proceso del computador y la distribu-

ción y uso de los reportes del proceso de datos. Incluye el análisis de los listados de programas para identificar y evaluar la lógica del programa y las funciones de control.

- c) **Rastreo por computador.** Esta técnica consiste en rutinas de programas que identifican segmentos y/o subrutinas usadas en el proceso de prueba de las transacciones. Provee evidencia documental de las sentencias de programas usadas para procesar transacciones específicas y evidencia de la secuencia de procedimientos utilizados en las subrutinas, al mismo nivel que el programa de aplicación.
- d) **Control de diagramas.** Esta técnica utiliza los diagramas para identificar y presentar las relaciones lógicas y los puntos de control en los sistemas. Su aplicación incluye la utilización de técnicas y símbolos estándar de auditoría para desarrollar perfiles visuales de los sistemas, los cuales se convierten en vehículos útiles para discusión con los usuarios y el personal de procesamiento electrónico de datos, sobre los controles del sistema en general.

CAPITULO III

PLANEACION TECNICA

"En la actualidad, el éxito de cualquier empresa está sujeto a la oportuna planeación..."¹⁶ La planeación es necesaria y obligatoria en todos los compromisos de auditoría y muchos similares, independientemente de si es primera auditoría o recurrente.

La planeación técnica tiene como objetivo la preparación de un programa de auditoría que sirva como guía completa de trabajo, para la realización de una auditoría de estados financieros de la forma más efectiva y eficiente posible.

Para proporcionar una guía, la planeación debe resumir brevemente lo que el auditor considera hallazgos dignos de ser mencionados, identificar la información a obtener y descubrir los caminos para obtener y analizar tal información. Es decir que el proceso de planeación abarca actividades que van desde las disposiciones iniciales para tener acceso a la información necesaria, hasta los procedimientos que se han de seguir al examinar esa información.

¹⁶ / Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Norma de Auditoría No. 1: "Normas Básicas de Auditoría", Normas de Ejecución del Trabajo, pag. 4, párrafo 1.

3.1 ACTIVIDADES A EJECUTAR PREVIO A ACEPTAR EL TRABAJO DE AUDITORIA

Para decidir el aceptar o no un trabajo nuevo o uno renovado y para desarrollar respuestas adecuadas sobre la aceptación o renovación, el auditor debe evaluar el riesgo relacionado con dicho trabajo y con los estados financieros en conjunto para llegar a un entendimiento con el cliente respecto de las condiciones bajo las cuales desarrollará el trabajo, incluyendo asuntos tales como objetivos y alcance de la auditoría, el grado de responsabilidad de su parte y la forma del dictamen.

Por lo tanto, siempre es importante que el auditor descubra las razones por las que el cliente solicitó la auditoría y los resultados específicos que desea obtener, pues ésta variará de acuerdo con objetivos especiales como el descubrimiento de un fraude, la venta de una empresa, la obtención de un crédito bancario, la modificación de una escritura constitutiva y la introducción de mejoras en los sistemas contables.

3.1.1 EL RIESGO DE AUDITORIA

Debido a que el propósito de una auditoría de estados financieros es posibilitar la emisión de una opinión fundada sobre los estados financieros, el auditor debe tener presente que existe un riesgo propio de la auditoría respecto de que la opinión emitida sea inadecuada. Este riesgo se refiere a la ocurrencia de dos situaciones principales:

- 1) Que el despacho de auditoría esté expuesto a consecuencias adversas como resultado de su asociación con los estados financieros de un cliente. Y

- 2) La posibilidad de emitir un informe de auditoría incorrecto por no haber detectado errores o irregularidades significativas que modificaran el sentido de la opinión vertida en el informe.

En consecuencia, antes de decidir aceptar un trabajo nuevo o uno renovado, el auditor debe considerar el riesgo relacionado con dicho trabajo y con los estados financieros en conjunto. Si este riesgo es alto, deberá considerar el no aceptar el trabajo. Si existen serias dudas acerca de la aceptabilidad del trabajo, debe consultar dentro del despacho para determinar si se acepta el cliente nuevo o uno recurrente; si la decisión es aceptarlo, deberá responder de acuerdo con ello en la planeación y conducción de la auditoría y conforme vaya obteniendo información adicional durante la ejecución, deberá revisar la evaluación del riesgo de auditoría, pero si la información adicional indica un aumento en el riesgo, deberá considerar si sus decisiones de planeación fueron adecuadas, pues el riesgo de auditoría y su importancia afectan las normas de auditoría generalmente aceptadas, principalmente las relativas a la ejecución del trabajo.

El riesgo de auditoría "...debe considerarse junto con la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, así como en la evaluación de los resultados de los mismos"¹⁷, debido a que es el resultado de la conjunción de tres categorías de riesgo implícitos en:

- 1) Aspectos aplicables exclusivamente al negocio o actividad del cliente, independientemente de los sistemas de control desarrollados (Riesgo Inherente).

¹⁷ / Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Norma de Auditoría No. 23: "El Riesgo de la Auditoría y la Importancia en la Realización", pág. 22, párrafo 1.

- 2) Aspectos atribuibles a los sistemas de control, incluyendo auditoría interna (Riesgo de Control). Y
- 3) Aspectos originados en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría de un trabajo en particular (Riesgo de Detección).

Las dos primeras categorías de riesgo se encuentran fuera del control por parte del auditor y son propias de los sistemas y negocios del cliente. En cambio el riesgo de detección está directamente relacionado con la labor del auditor.

3.1.1.1 Riesgo inherente:

Es la susceptibilidad de los estados financieros a la existencia de errores o irregularidades significativas, antes de considerar la efectividad de los sistemas de control. Los factores que lo determinan son:

- a) **La integridad de la gerencia.** Esta es fundamental para la habilidad de efectuar una auditoría y se constituye en una consideración clave en la evaluación del riesgo de auditoría. Si la gerencia no cumple con una norma aceptable de integridad, normalmente el auditor no debe o no quiere asociarse con el cliente.

Para valorar la integridad de la gerencia, la base debe ser la experiencia acumulada con ellos, así como en sus tratos con el equipo de auditoría y otros. Si procede, se puede indagar sobre las razones de los cambios en la gerencia, directores externos y asesores profesionales, incluyendo abogados, banqueros y auditores.

- b) **La naturaleza del negocio del cliente.** El tipo de operaciones que realiza, el riesgo propio de esas operaciones, la naturaleza de sus productos y el volumen de sus transacciones en repetidas ocasiones indica un aumento en el riesgo de auditoría; si por ejemplo, la entidad tiene un ciclo de operación a largo plazo, usa técnicas financieras complejas o innovadoras, opera en mercados volátiles, hace estimaciones contables significativas que implican subjetividad, complejidad o incertidumbre fuera de lo normal u opera en una industria frecuentemente relacionada con actividades dudosas o ilegales. El riesgo de auditoría puede aumentar si no se tiene una clara comprensión de la naturaleza de transacciones significativas y relaciones de negocios entre el cliente y otros entes, especialmente si estos últimos son presentados como terceros, cuando en realidad son partes relacionadas. Esto podría afectar también las conclusiones acerca de la integridad de la gerencia. La habilidad para tener una comprensión clara de las transacciones y relaciones significativas puede ser obstaculizada; por ejemplo, si la estructura organizacional de un grupo de entidades relacionadas es compleja, especialmente si no se auditan todas éstas. El riesgo de auditoría también puede incrementar si el cliente es especialmente vulnerable a condiciones en el ambiente del negocio que afectan sus operaciones y su viabilidad como un negocio en marcha, tales como sucesos económicos, condiciones de la industria, cambios en el gobierno o cuestiones sociales o del consumidor.
- c) **La situación económica y financiera del cliente.** El riesgo de auditoría puede aumentar si la gerencia está bajo fuerte presión para reportar determinados resultados

f



financieros; si por ejemplo, es probable que la compañía o una parte importante de ella sea adquirida por otra; si hay necesidad de apoyar el precio de las acciones; si una porción significativa de la compensación de la gerencia se basa en los resultados financieros; si los propietarios o la gerencia desean un ingreso gravable bajo; si se han hecho pronósticos financieros optimistas o hay altas expectativas en los mercados, basados en ganancias pasadas o precios por acción; si la entidad está creciendo y está cerca del límite de sus recursos financieros; si el desempeño del cliente está declinando pronunciadamente; si hay duda respecto de si la entidad tendrá utilidad distribuible o flujos de efectivo suficientes para continuar haciendo distribuciones al mismo nivel.

La gerencia también puede estar bajo presión para manipular las utilidades o la posición financiera, si existen factores que indiquen que la entidad puede no estar en condiciones de continuar como negocio en marcha durante un periodo de tiempo razonable, tales como capital de trabajo o líneas de crédito insuficientes para permitir que el negocio opere a una capacidad redituable; requerimientos de nuevo capital en exceso de su disponibilidad; violaciones o aparentes violaciones de restricciones de deuda o de reglamentos de estructura de capital; proyecciones de dificultades significativas de flujos de efectivo o pérdida de un cliente importante.

- d) **La organización gerencial y sus recursos humanos y materiales.** La naturaleza organizacional y la estructura gerencial pueden indicar un mayor riesgo de auditoría, pues por ejemplo, cuando el cliente emite valores al público o tiene amplia responsabilidad pública; cuando no hay una estructura gerencial definida y existe una asignación

de responsabilidades pobremente definida; cuando la estructura organizacional es indebidamente compleja; cuando hay un gran número de subsidiarias (especialmente si están descentralizadas o si existe una estructura compleja de líneas de autoridad); cuando la capacidad y el estilo gerencial son incongruentes con el tamaño y crecimiento del negocio o cuando un individuo ejerce una influencia dominante sobre la administración del negocio; son condiciones que aumentan la probabilidad de cifras erróneas materiales o pueden afectar el riesgo del trabajo al ampliar la exposición a terceras personas. Algunas de estas condiciones se relacionan no sólo con la evaluación del riesgo del trabajo, sino que también con la comprensión del ambiente de control.

3.1.1.2 Riesgo de control:

Es el riesgo de que los sistemas de control estén incapacitados para detectar o evitar errores o irregularidades significativas en forma oportuna. Los factores que lo determinan están presentes en el ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control; que son, para efectos de una auditoría de estados financieros, los tres elementos que conforman la estructura de control interno de una entidad.

La tarea de evaluación del riesgo de control está íntimamente relacionada con el análisis de estos tres elementos, debido a que la existencia de puntos débiles de control implicaría "a priori", la existencia de factores que incrementan el riesgo de control y, al contrario, puntos fuertes de control serían factores que reducen el nivel de este riesgo.

El auditor debe adquirir el conocimiento suficiente de cada uno de estos tres elementos para planificar la auditoría de los estados financieros y realizar una combinación de este conocimiento, con la evaluación del riesgo de control relativo a las afirmaciones de la administración incluidas en los saldos de las cuentas, transacciones y componentes de revelación de los estados financieros. Debe utilizar el conocimiento de la estructura de control interno y el nivel evaluado del riesgo de control, para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas sustantivas. Además, este conocimiento debe incluir el entendimiento del diseño de políticas, procedimientos y registros relevantes y si los mismos han sido puestos en práctica.

"Al planificar la auditoría, tales conocimientos deben emplearse para identificar posibles declaraciones incorrectas, considerar los factores que afectan el riesgo de las aseveraciones incorrectas importantes y diseñar pruebas sustantivas".¹⁸ Pues "...del conocimiento de la estructura de control interno de una entidad pueden derivarse dudas acerca de la posibilidad de auditar sus estados financieros. Las preocupaciones acerca de la integridad de la gerencia pueden ser tan graves que lleven al auditor a la conclusión de que el riesgo de aseveraciones incorrectas por parte de la gerencia en los estados financieros, es sustancialmente importante que no se pueda efectuar la auditoría. Esta situación podrá llevar al auditor a la conclusión de que no es probable obtener la documentación suficiente y competente para soportar su opinión sobre los estados financieros".¹⁹

18/ Instituto Mexicano de Contadores Públicos y Auditores, Norma de Auditoría No. 11:

"Evaluación de la Estructura de Control Interno", seq. 05, párrafo 11.

19/ ISAE, seq. 05, párrafo 13.

- a) **El ambiente de control.** Representa el ambiente colectivo de varios factores en establecer, realzar o reducir la efectividad de procedimientos y políticas específicos; dentro de los que se incluyen la filosofía y forma de operación de la gerencia, estructura organizativa de la entidad, funcionamiento del consejo de administración y sus comités, métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al desempeño, políticas y prácticas de personal y diferentes influencias externas que afectan las operaciones y prácticas de una entidad como por ejemplo, las revisiones fiscales.

El auditor debe obtener conocimiento suficiente sobre el ambiente de control para poder entender la actitud, conciencia y acciones de la gerencia y del consejo de administración con respecto al mismo.

- b) **El sistema contable.** Consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar e informar las operaciones de una entidad; así como mantener el control de los activos y pasivos.

"Un sistema contable adecuado, toma en cuenta el establecimiento de métodos y registros que identifican y registran todas las transacciones, describen en forma oportuna todas las transacciones con suficiente detalle, permitiendo la clasificación adecuada de las mismas en los estados financieros, registran el adecuado valor de las operaciones en los estados financieros, determinan el periodo en que las transacciones ocurren, para registrarlas en el periodo contable correspondiente y que presentan adecuadamente las operaciones y revelaciones correspondientes en los estados financieros".²⁰

²⁰ / IBID, pág. 84, párrafo 10.

El auditor debe obtener conocimiento suficiente del sistema contable para entender las clases de transacciones incluidas en las operaciones de la entidad que son significativas para los estados financieros, para entender la manera en que se inician esas transacciones, los registros contables y los documentos de soporte, el procesamiento contable desde el inicio de la transacción hasta su inclusión en los estados financieros y el proceso de información financiera utilizado para preparar los estados financieros de la entidad, incluyendo las estimaciones y revelaciones contables.

- c) **Los procedimientos de control.** Son aquellos procedimientos y políticas adicionales, establecidos por la gerencia para proporcionar seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad, dentro de los que pueden incluirse la debida autorización de transacciones y actividades, segregación adecuada de funciones, diseño y uso de los documentos y registros apropiados que aseguren la contabilización adecuada de las transacciones y medidas de seguridad adecuadas sobre el acceso y uso de activos y registros.

El auditor debe considerar el conocimiento sobre la presencia o ausencia de los procedimientos de control en la etapa de conocimiento del ambiente de control y del sistema contable, para determinar si es necesario dedicar más tiempo para conocer estos procedimientos, para poder planificar su auditoría, puesto que algunos procedimientos de control se integran de componentes específicos del ambiente de control y del sistema contable.

En resumen, la tarea principal del auditor en la evaluación de la estructura de control interno de una entidad consiste en efectuar procedimientos que le proporcionen el conocimiento suficiente sobre el diseño de las políticas, los procedimientos y los registros correspondientes a cada uno de los elementos de la misma y si se han puesto en práctica. Este conocimiento se suele obtener a través de experiencias anteriores con la entidad y de procedimientos tales como indagaciones con el personal apropiado, inspección de los documentos y registros de la entidad y la observación de la ejecución de las operaciones, debiendo documentarlo en forma individual por cada uno de los elementos que la conforman, para tomarlo en cuenta al momento de desarrollar el plan de auditoría. La forma y alcance de esta documentación se ven influenciados por el tamaño y complejidad de la entidad, así como por la naturaleza de la estructura de control interno; por lo general, mientras más compleja es la estructura de control interno y extensos los procedimientos efectuados, más extensa debe ser la documentación.

Los procedimientos de auditoría dirigidos a comprobar la efectividad del diseño y operación de un procedimiento o política de una estructura de control interno se denominan "pruebas de controles".

"La conclusión a que se llega como resultado de la evaluación del riesgo de control, se denomina nivel evaluado del riesgo de control. Al determinar el material evidencial necesario para amparar un nivel evaluado específico del riesgo de control, por debajo del nivel máximo, el auditor debe considerar las características de la evidencia comprobatoria. Sin embargo, por lo general entre más bajo es el nivel evaluado del riesgo de control, mayor

debe ser la seguridad que proporcione la evidencia comprobatoria con respecto a que los procedimientos y políticas de la estructura de control interno relevantes a una aseveración, estén diseñados y operando efectivamente".²¹

El propósito final de evaluar el riesgo de control es el de contribuir a la evaluación del riesgo de que existan declaraciones incorrectas importantes en los estados financieros.

3.1.1.3 Riesgo de detección:

Es el riesgo de que los procedimientos de auditoría seleccionados no detecten errores o irregularidades existentes en los estados financieros.

Los factores que determinan el riesgo de detección están relacionados con:

- a) La ineficacia de un procedimiento de auditoría.
- b) La mala aplicación de un procedimiento de auditoría.
- c) Problemas de definición de alcance y oportunidad en un procedimiento de auditoría, en cuanto a que haya sido bien o mal aplicado.

El tercer factor indicado se relaciona con la existencia de muestras no representativas, debido a que el auditor no examina el 100% de las transacciones de una entidad, sino que se basa en el trabajo realizado sobre una muestra y extiende esos resultados al universo de las transacciones; la mala determinación del tamaño de la muestra puede llevar a conclusiones erróneas sobre el universo de esas operaciones. Por lo tanto, el auditor debe emplear el nivel evaluado de riesgo de control junto con el nivel evaluado de riesgo inherente, para determinar

²¹ / IBID, pág. 88, párrafo 28.

el nivel aceptable de riesgo de detección para las aseveraciones o afirmaciones de los estados financieros.

3.1.2 EVALUACION DEL RIESGO DE AUDITORIA

Es el proceso por el cual, a partir del análisis de la existencia e intensidad de los factores de riesgo, se mide el nivel de riesgo presente en cada caso. Es un proceso totalmente subjetivo y depende exclusivamente del criterio, capacidad y experiencia del auditor. Además, es la base para la determinación del enfoque de auditoría a aplicar y la cantidad de satisfacción de auditoría a obtener.

El nivel del riesgo de auditoría suele medirse en cuatro grados posibles: mínimo, bajo, medio o alto.

En algunas circunstancias quizás resulte poco clara esta clasificación, por lo que muchas veces la evaluación del nivel de riesgo se limita a determinar un riesgo alto o bajo.

La tarea de evaluación del riesgo de auditoría está presente en dos momentos de la ejecución de una auditoría de estados financieros: en la planeación preliminar y en el desarrollo del plan de auditoría.

3.1.2.1 En la planeación preliminar:

En esta etapa se evalúa el riesgo de auditoría relacionado con los estados financieros tomados en conjunto y además, se evalúa el riesgo inherente y de control de cada componente en particular.

Existen factores que influyen en la evaluación del riesgo de auditoría para todo trabajo, al auditor le deben interesar aquellos que, individualmente o en combinación, le hacen evaluar alto el nivel del riesgo de auditoría.

La evaluación del riesgo de auditoría como parte de la planeación preliminar se lleva a cabo a fin de decidir si se acepta o no un nuevo cliente o uno recurrente y para desarrollar un plan de auditoría adecuado, en caso de que el trabajo sea aceptado.

Para un trabajo continuo, normalmente la evaluación del riesgo de auditoría se hace con base en la experiencia anterior con el cliente, a menos que hayan cambios significativos en su negocio, tales como cambio de propietario. Para un nuevo trabajo, se necesita hacer una evaluación inicial del riesgo de auditoría con base en la información limitada que se pueda obtener antes de comenzar y reunir información adicional durante la planeación preliminar, para considerar la evaluación inicial. En ambos casos habrá que determinar si los factores de riesgo detectados y tomados por separado o en combinación, son suficientemente significativos para requerir una respuesta especial o en caso extremo rehusar el trabajo o si es permisible, retirarse.

Debido a la importancia del riesgo de auditoría, se debe tomar en consideración la significatividad de la información que se obtenga durante toda la ejecución de la auditoría, pues conforme ésta avanza, se podrán identificar factores que habrían afectado la evaluación del riesgo de auditoría si se hubieran conocido antes. Si estos factores se hacen presentes, el auditor debe reconsiderar las decisiones de planeación de la auditoría.

No obstante la evaluación del riesgo de auditoría es un proceso subjetivo, hay formas de tratar de estandarizar o disminuir esa subjetividad. En este sentido, se trata de medir la significatividad del componente, la existencia de factores de riesgo y su importancia relativa y la probabilidad de ocurrencia de errores o irregularidades; elementos que, combinados, son herramientas a utilizar en el proceso de evaluación del nivel de riesgo:

Nivel de Riesgo	Significatividad	Factores de Riesgo e Importancia Relativa	Probabilidad de Ocurrencia de Errores e Irregularidades
Mínimo	No significativo	No existen	Remota
Bajo	No significativo	Existen algunos, pero poco importantes	Improbable
Medio	Significativo	Existen pocos y son importantes	Posible
Alto	Muy significativo	Existen algunos y son muy importantes	Probable

Este proceso de estandarización ayuda al auditor a planear el enfoque de auditoría que aplicará en cada revisión.

El proceso de evaluar los riesgos inherente y de control proporciona la evidencia comprobatoria acerca del riesgo de que tales declaraciones incorrectas pueden existir en los estados financieros.

Después de considerar el nivel al que se espera limitar el riesgo de una declaración incorrecta importante en los estados financieros y los niveles evaluados de riesgo inherente y de control, el auditor debe efectuar las pruebas sustantivas para limitar el riesgo de detección

a un nivel aceptable. Conforme disminuye el nivel evaluado de riesgo de control, aumenta el nivel aceptable de riesgo de detección. Por consiguiente, el auditor puede modificar la naturaleza o la oportunidad de las pruebas sustantivas y limitar su alcance. Sin embargo, el nivel evaluado de riesgo de control no podrá disminuirse suficientemente para eliminar la necesidad de efectuar pruebas sustantivas para restringir el riesgo de detección para todas las afirmaciones relevantes a los saldos de cuenta o clase de transacciones importantes; por lo que independientemente del nivel evaluado del riesgo de control, el auditor debe efectuar las pruebas sustantivas para los saldos de cuenta o clase de transacciones importantes. El nivel aceptable de riesgo de detección debe ser utilizado por el auditor para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que se emplearán para detectar las declaraciones incorrectas importantes en las afirmaciones de los estados financieros. Los procedimientos de auditoría diseñados para este propósito se denominan "pruebas sustantivas". Consecuentemente, mientras más bajo sea el nivel aceptable de riesgo de detección, debe aumentar la seguridad derivada de las pruebas sustantivas, pudiendo el auditor tomar una o más de las siguientes medidas:

- a) Cambiar la naturaleza de las pruebas sustantivas de un procedimiento menos efectivo a uno más efectivo. Por ejemplo, emplear pruebas dirigidas a partes independientes ajenas a la entidad, en lugar de pruebas dirigidas a partes o documentación dentro de la entidad.
- b) Cambiar la oportunidad de las pruebas sustantivas. Por ejemplo, efectuarlas al cierre del ejercicio en lugar de una fecha intermedia.

- c) Cambiar el alcance de las pruebas sustantivas. Por ejemplo, usar un tamaño de muestra más grande.

Las pruebas sustantivas que debe efectuar el auditor en este caso, consisten en procedimientos analíticos y pruebas de detalle de transacciones y saldos, por lo que al evaluar el riesgo de control, puede usar éstas como pruebas de controles, debido a que:

- a) El objetivo de las pruebas de detalle como pruebas sustantivas, es detectar las declaraciones incorrectas importantes en los estados financieros. Y
- b) El objetivo de las pruebas de detalle como pruebas de controles, es evaluar si un procedimiento o política de la estructura de control interno ha funcionado efectivamente.

3.1.2.2 En el desarrollo del plan de auditoría:

En esta etapa se evalúa el riesgo inherente y de control específico para cada afirmación en particular, dentro de cada componente de los estados financieros.

El auditor debe identificar las cuentas o clases de transacciones que están sujetas a riesgos específicos y que requieren atención especial en el desarrollo del plan de auditoría, mediante la consideración de riesgos indicados por experiencia anterior con el cliente, el impacto del riesgo del trabajo sobre cuentas específicas, riesgos que surgen si el proceso contable parece no ser confiable, otros riesgos identificados durante las actividades de planeación preliminar, riesgos asociados con transacciones procesadas en forma no sistemática que generalmente consisten en las que registran estimaciones y ajustes de fin de ejercicio

u otras; así como las que no son del curso normal del negocio y riesgos asociados con transacciones que tienen características especiales.

Al identificar riesgos específicos en cuentas o clases de transacciones es necesario considerar cómo podrían ocurrir errores importantes. Con relación a esto, la tercera norma relativa a la ejecución del trabajo indica que el auditor debe obtener evidencia suficiente y competente por medio de la inspección, observación, investigación y confirmación; para tener una base razonable para poder expresar su opinión respecto a los estados financieros que examina.

La mayor parte del trabajo del auditor al formarse su opinión sobre los estados financieros consiste en obtener y evaluar la evidencia relativa a las afirmaciones hechas en ellos. La medida de la validez de dicha evidencia descansa en su juicio. Lo adecuado de esa evidencia, su objetividad, oportunidad y la existencia de otro tipo de evidencia que corrobore las conclusiones a las que conduce, soportan su competencia.

Como se indicó en el tema 2.1.2 sobre la naturaleza de los procedimientos de auditoría, las afirmaciones son declaraciones de la administración, que se incluyen como componentes de los estados financieros, para las cuales, de acuerdo a su clasificación, existe potencialmente uno a uno, errores específicos en los estados financieros, derivado de errores o irregularidades que pueden surgir en el proceso y registro de las transacciones que integran un saldo de cuenta o en la elaboración de estos estados financieros; de tal forma que cuatro pueden ocurrir en el proceso y registro de esas transacciones y dos en la elaboración de los mismos, así:

errores potenciales relacionados con el proceso y registro de las transacciones:

Integridad. Las transacciones de la entidad no se registran en su totalidad o se registran parcialmente.

Validez. Las transacciones registradas no son válidas.

Registro. Las transacciones se registran incompletas en cuentas que no corresponden.

Corte. Las transacciones se registran en un periodo contable distinto al que les corresponde.

errores potenciales relacionados con la elaboración de los estados financieros:

Valuación. Los activos, pasivos, ingresos o gastos están valuados incorrectamente.

Presentación. Los saldos de las cuentas se presentan en forma engañosa o no se revela toda la información que es necesaria para una presentación correcta y para cumplir con normas profesionales o requisitos legales.

El proceso de evaluación del riesgo en el desarrollo del plan de auditoría permite diseñar un plan de auditoría aplicado a los riesgos específicos identificados.

La búsqueda de la incidencia de cifras erróneas ha permitido reconocer factores que aumentan el riesgo de las mismas y utilizando estos factores se ha demostrado que:

Las cifras erróneas pasadas son una indicación fuerte de cifras erróneas futuras.

La incidencia de cifras erróneas es mayor si el sistema de contabilidad no es confiable o si el ambiente de control es deficiente.

- c) Rara vez surgen cifras erróneas significativas en aquellas transacciones que se procesan sistemáticamente en un sistema de contabilidad confiable.
- d) Existe una mayor incidencia de cifras erróneas asociadas a transacciones excepcionales o complejas y en las que se registran estimaciones contables.
- e) La incidencia de cifras erróneas es mayor para transacciones registradas al final de un periodo contable o cerca de éste.

Para desarrollar una respuesta de auditoría apropiada para una cuenta sujeta a un riesgo específico identificado, es necesario considerar cómo pueden ocurrir errores materiales en la cuenta. Por lo tanto, es atribuible el efecto de riesgos específicos a los errores potenciales identificados anteriormente.

El hecho de que no se haya identificado un riesgo específico relacionado con una cuenta, no quiere decir que no pueda existir una cifra errónea en esa cuenta. El plan de auditoría será diseñado para asegurar de que si existe una cifra errónea material, existe una probabilidad razonable de que sea detectada. Por lo que al desarrollar el plan de auditoría, es necesario asegurarse de que no se pase por alto ninguno de los errores potenciales que puedan relacionarse con cada saldo de cuenta significativo o con los estados financieros tomados en conjunto.

Debido a la naturaleza de la partida doble, cada uno de los errores potenciales identificados, salvo el que se refiere a la presentación, se refiere por lo menos a dos cuentas. Por ejemplo, un error en que se involucra la validez de las compras de inventario se refiere a inventario y cuentas por pagar.

3.1.2.3 Técnicas de evaluación del riesgo de auditoría:

En el desarrollo del plan de auditoría el Auditor debe identificar las cuentas o clases de transacciones que están sujetas a riesgos específicos y que requieren atención especial en el desarrollo del mismo. Las técnicas de auditoría en PED descritas en el tema 2.2.3 del Capítulo II, así como las matrices de interrelaciones, son utilizadas como técnicas para evaluar el riesgo de auditoría en el desarrollo del plan, lo cual permite desarrollar este plan aplicado a los riesgos específicos identificados; pues al identificarlos en cuentas o clases de transacciones, es necesario considerar cómo podrían ocurrir errores importantes.

Las matrices de interrelaciones son papeles de trabajo que en forma sistemática proporcionan al auditor, con base en los objetivos de la auditoría, las cuentas de los estados financieros afectadas por errores potenciales para transacciones específicas y los procedimientos de auditoría que podrían detectar la ocurrencia de dichos errores; los cuales junto con los programas de auditoría le ayudan a planear, seleccionar y diseñar los procedimientos de auditoría sustantivos para una auditoría de estados financieros.

Los programas de auditoría son papeles de trabajo que en forma ordenada y detallada, contienen los procedimientos de auditoría necesarios a aplicar en las cuentas de los estados financieros afectadas por errores potenciales, cuyo objetivo es obtener en forma adecuada, la evidencia suficiente y competente que respalde la opinión de una auditoría de estados financieros.

Los procedimientos de auditoría que se deben aplicar de acuerdo a lo planificado en las matrices de interrelaciones podrán efectuarse fácilmente con la ayuda de los progra-

mas de auditoría, que contienen en forma lógica, etapas de desarrollo ordenadas y de fácil comprensión, diseñados para detectar la ocurrencia de errores potenciales.

La estructura de las matrices para cada componente o cuenta de los estados financieros está definida por la "Matriz Maestra de Interrelaciones" (MMI). Esta matriz está dividida en dos secciones:

Sección I – Contiene a la izquierda una lista de ejemplos de errores potenciales por transacciones específicas. El siguiente grupo de nueve columnas contiene los nueve objetivos de auditoría para los saldos de las cuentas, aquellos marcados con un asterisco son los que se ven afectados por un tipo de error potencial. El otro grupo de trece columnas contiene las cuentas que aparecen en los estados financieros, las cuales se marcan dependiendo de si un tipo de error podría hacer que el saldo de la cuenta específica se encontrase registrado de más (+), de menos (-) o ambos (A). El lado derecho de la matriz contiene referencias a los procedimientos de auditoría que podrían detectar la ocurrencia de cada tipo de error potencial, los cuales se detallan en los programas de auditoría correspondientes para cada área en particular.

Sección II – Contiene una lista de los procedimientos de auditoría que no se relacionan con los ejemplos de errores potenciales y se listan por cuenta, de acuerdo con los objetivos de auditoría correspondientes.

Derivado de la interacción de estas dos secciones se tiene que la matriz maestra contiene ejemplos de errores potenciales a la izquierda, los procedimientos de auditoría (por referencia) a la derecha y relaciona los tipos de errores con los procedimientos de auditoría por objetivo de auditoría y cuenta(s) afectada(s). También identifica los procedimientos de auditoría que no se relacionan con un tipo de error específico, por cuenta y objetivo de auditoría.

No obstante, la definición y descripción de las matrices de interrelaciones que se hace en el presente trabajo, no constituyen un programa de auditoría preimpreso y no deberá utilizarse o considerarse como tal. No pretende incluir todos los procedimientos sustantivos de auditoría, pues los que se encuentran en las mismas han sido redactados en términos generales para una empresa comercial o manufacturera y será necesario adaptarlos a cada auditoría de estados financieros que se realice. Asimismo, la forma y contenido de éstas puede variar de un despacho de auditores a otro.

A continuación se presenta la matriz maestra de interrelaciones:



EJEMPLOS DE ERRORES POTENCIALES PARA TRANSACCIONES ESPECIFICAS	OBJETIVOS DE AUDITORIA													CUENTAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS AFECTADAS													REFERENCIA A LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA QUE PODRIAN DETECTAR LA OCURRENCIA DE CADA TIPO DE ERROR POTENCIAL																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																							
	1		2		3		4		5		6		7		8		9		10		11		12		13			14		15		16		17		18		19		20		21		22		23		24		25		26		27		28		29		30																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																																						
	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P	Q	R	S	T	U	V	W	X	Y	Z		AA	AB	AC	AD	AE	AF	AG	AH	AI	AJ	AK	AL	AM	AN	AO	AP	AQ	AR	AS	AT	AU	AV	AW	AX	AY	AZ	BA	BB	BC	BD	BE	BF	BG	BH	BI	BJ	BK	BL	BM	BN	BO	BP	BQ	BR	BS	BT	BU	BV	BW	BX	BY	BZ	CA	CB	CC	CD	CE	CF	CG	CH	CI	CJ	CK	CL	CM	CN	CO	CP	CQ	CR	CS	CT	CU	CV	CW	CX	CY	CZ	DA	DB	DC	DD	DE	DF	DG	DH	DI	DJ	DK	DL	DM	DN	DO	DP	DQ	DR	DS	DT	DU	DV	DW	DX	DY	DZ	EA	EB	EC	ED	EE	EF	EG	EH	EI	EJ	EK	EL	EM	EN	EO	EP	EQ	ER	ES	ET	EU	EV	EW	EX	EY	EZ	FA	FB	FC	FD	FE	FF	FG	FH	FI	FJ	FK	FL	FM	FN	FO	FP	FQ	FR	FS	FT	FU	FV	FW	FX	FY	FZ	GA	GB	GC	GD	GE	GF	GG	GH	GI	GJ	GK	GL	GM	GN	GO	GP	GQ	GR	GS	GT	GU	GV	GW	GX	GY	GZ	HA	HB	HC	HD	HE	HF	HG	HH	HI	HJ	HK	HL	HM	HN	HO	HP	HQ	HR	HS	HT	HU	HV	HW	HX	HY	HZ	IA	IB	IC	ID	IE	IF	IG	IH	II	IJ	IK	IL	IM	IN	IO	IP	IQ	IR	IS	IT	IU	IV	IW	IX	IY	IZ	JA	JB	JC	JD	JE	JF	JG	JH	JI	JJ	JK	JL	JM	JN	JO	JP	JQ	JR	JS	JT	JU	JV	JW	JX	JY	JZ	KA	KB	KC	KD	KE	KF	KG	KH	KI	KJ	KL	KM	KN	KO	KP	KQ	KR	KS	KT	KU	KV	KW	KX	KY	KZ	LA	LB	LC	LD	LE	LF	LG	LH	LI	LJ	LK	LM	LN	LO	LP	LQ	LR	LS	LT	LU	LV	LW	LX	LY	LZ	MA	MB	MC	MD	ME	MF	MG	MH	MI	MJ	MK	ML	MM	MN	MO	MP	MQ	MR	MS	MT	MU	MV	MW	MX	MY	MZ	NA	NB	NC	ND	NE	NF	NG	NH	NI	NJ	NK	NL	NM	NN	NO	NP	NQ	NR	NS	NT	NU	NV	NW	NX	NY	NZ	OA	OB	OC	OD	OE	OF	OG	OH	OI	OJ	OK	OL	OM	ON	OO	OP	OQ	OR	OS	OT	OU	OV	OW	OX	OY	OZ	PA	PB	PC	PD	PE	PF	PG	PH	PI	PJ	PK	PL	PM	PN	PO	PP	PQ	PR	PS	PT	PU	PV	PW	PX	PY	PZ	QA	QB	QC	QD	QE	QF	QG	QH	QI	QJ	QK	QL	QM	QN	QO	QP	QQ	QR	QS	QT	QU	QV	QW	QX	QY	QZ	RA	RB	RC	RD	RE	RF	RG	RH	RI	RJ	RK	RL	RM	RN	RO	RP	RQ	RR	RS	RT	RU	RV	RW	RX	RY	RZ	SA	SB	SC	SD	SE	SF	SG	SH	SI	SJ	SK	SL	SM	SN	SO	SP	SQ	SR	SS	ST	SU	SV	SW	SX	SY	SZ	TA	TB	TC	TD	TE	TF	TG	TH	TI	TJ	TK	TL	TM	TN	TO	TP	TQ	TR	TS	TT	TU	TV	TW	TX	TY	TZ	UA	UB	UC	UD	UE	UF	UG	UH	UI	UJ	UK	UL	UM	UN	UO	UP	UQ	UR	US	UT	UU	UV	UW	UX	UY	UZ	VA	VB	VC	VD	VE	VF	VG	VH	VI	VJ	VK	VL	VM	VN	VO	VP	VQ	VR	VS	VT	VU	VV	VW	VX	VY	VZ	WA	WB	WC	WD	WE	WF	WG	WH	WI	WJ	WK	WL	WM	WN	WO	WP	WQ	WR	WS	WT	WU	WV	WX	WY	WZ	XA	XB	XC	XD	XE	XF	XG	XH	XI	XJ	XK	XL	XM	XN	XO	XP	XQ	XR	XS	XT	XU	XV	XW	XX	XY	XZ	YA	YB	YC	YD	YE	YF	YG	YH	YI	YJ	YK	YL	YM	YN	YO	YP	YQ	YR	YS	YT	YU	YV	YW	YX	YY	YZ	ZA	ZB	ZC	ZD	ZE	ZF	ZG	ZH	ZI	ZJ	ZK	ZL	ZM	ZN	ZO	ZP	ZQ	ZR	ZS	ZT	ZU	ZV	ZW	ZX	ZY	ZZ	AA	AB	AC	AD	AE	AF	AG	AH	AI	AJ	AK	AL	AM	AN	AO	AP	AQ	AR	AS	AT	AU	AV	AW	AX	AY	AZ	BA	BB	BC	BD	BE	BF	BG	BH	BI	BJ	BK	BL	BM	BN	BO	BP	BQ	BR	BS	BT	BU	BV	BW	BX	BY	BZ	CA	CB	CC	CD	CE	CF	CG	CH	CI	CJ	CK	CL	CM	CN	CO	CP	CQ	CR	CS	CT	CU	CV	CW	CX	CY	CZ	DA	DB	DC	DD	DE	DF	DG	DH	DI	DJ	DK	DL	DM	DN	DO	DP	DQ	DR	DS	DT	DU	DV	DW	DX	DY	DZ	EA	EB	EC	ED	EE	EF	EG	EH	EI	EJ	EK	EL	EM	EN	EO	EP	EQ	ER	ES	ET	EU	EV	EW	EX	EY	EZ	FA	FB	FC	FD	FE	FF	FG	FH	FI	FJ	FK	FL	FM	FN	FO	FP	FQ	FR	FS	FT	FU	FV	FW	FX	FY	FZ	GA	GB	GC	GD	GE	GF	GG	GH	GI	GJ	GK	GL	GM	GN	GO	GP	GQ	GR	GS	GT	GU	GV	GW	GX	GY	GZ	HA	HB	HC	HD	HE	HF	HG	HH	HI	HJ	HK	HL	HM	HN	HO	HP	HQ	HR	HS	HT	HU	HV	HW	HX	HY	HZ	IA	IB	IC	ID	IE	IF	IG	IH	II	IJ	IK	IL	IM	IN	IO	IP	IQ	IR	IS	IT	IU	IV	IW	IX	IY	IZ	JA	JB	JC	JD	JE	JF	JG	JH	JI	JJ	JK	JL	JM	JN	JO	JP	JQ	JR	JS	JT	JU	JV	JW	JX	JY	JZ	KA	KB	KC	KD	KE	KF	KG	KH	KI	KJ	KL	KM	KN	KO	KP	KQ	KR	KS	KT	KU	KV	KW	KX	KY	KZ	LA	LB	LC	LD	LE	LF	LG	LH	LI	LJ	LK	LM	LN	LO	LP	LQ	LR	LS	LT	LU	LV	LW	LX	LY	LZ	MA	MB	MC	MD	ME	MF	MG	MH	MI	MJ	MK	ML	MM	MN	MO	MP	MQ	MR	MS	MT	MU	MV	MW	MX	MY	MZ	NA	NB	NC	ND	NE	NF	NG	NH	NI	NJ	NK	NL	NM	NN	NO	NP	NQ	NR	NS	NT	NU	NV	NW	NX	NY	NZ	OA	OB	OC	OD	OE	OF	OG	OH	OI	OJ	OK	OL	OM	ON	OO	OP	OQ	OR	OS	OT	OU	OV	OW	OX	OY	OZ	PA	PB	PC	PD	PE	PF	PG	PH	PI	PJ	PK	PL	PM	PN	PO	PP	PQ	PR	PS	PT	PU	PV	PW	PX	PY	PZ	QA	QB	QC	QD	QE	QF	QG	QH	QI	QJ	QK	QL	QM	QN	QO	QP	QQ	QR	QS	QT	QU	QV	QW	QX	QY	QZ	RA	RB	RC	RD	RE	RF	RG	RH	RI	RJ	RK	RL	RM	RN	RO	RP	RQ	RR	RS	RT	RU	RV	RW	RX	RY	RZ	SA	SB	SC	SD	SE	SF	SG	SH	SI	SJ	SK	SL	SM	SN	SO	SP	SQ	SR	SS	ST	SU	SV	SW	SX	SY	SZ	TA	TB	TC	TD	TE	TF	TG	TH	TI	TJ	TK	TL	TM	TN	TO	TP	TQ	TR	TS	TT	TU	TV	TW	TX	TY	TZ	UA	UB	UC	UD	UE	UF	UG	UH	UI	UJ	UK	UL	UM	UN	UO	UP	UQ	UR	US	UT	UU	UV	UW	UX	UY	UZ	VA	VB	VC	VD	VE	VF	VG	VH	VI	VJ	VK	VL	VM	VN	VO	VP	VQ	VR	VS	VT	VU	VV	VW	VX	VY	VZ	WA	WB	WC	WD	WE	WF	WG	WH	WI	WJ	WK	WL	WM	WN	WO	WP	WQ	WR	WS	WT	WU	WV	WX	WY	WZ	XA	XB	XC	XD	XE	XF	XG	XH	XI	XJ	XK	XL	XM	XN	XO	XP	XQ	XR	XS	XT	XU	XV	XW	XX	XY	XZ	YA	YB	YC	YD	YE	YF	YG	YH	YI	YJ	YK	YL	YM	YN	YO	YP	YQ	YR	YS	YT	YU	YV	YW	YX	YY	YZ	ZA	ZB	ZC	ZD	ZE	ZF	ZG	ZH	ZI	ZJ	ZK	ZL	ZM	ZN	ZO	ZP	ZQ	ZR	ZS	ZT	ZU	ZV	ZW	ZX	ZY	ZZ	AA	AB	AC	AD	AE	AF	AG	AH	AI	AJ	AK	AL	AM	AN	AO	AP	AQ	AR	AS	AT	AU	AV	AW	AX	AY	AZ	BA	BB	BC	BD	BE	BF	BG	BH	BI	BJ	BK	BL	BM	BN	BO	BP	BQ	BR	BS	BT	BU	BV	BW	BX	BY	BZ	CA	CB	CC	CD	CE	CF	CG	CH	CI	CJ	CK	CL	CM	CN	CO	CP	CQ	CR	CS	CT	CU	CV	CW	CX	CY	CZ	DA	DB	DC	DD	DE	DF	DG	DH	DI	DJ	DK	DL	DM	DN	DO	DP	DQ	DR	DS	DT	DU	DV	DW	DX	DY	DZ	EA	EB	EC	ED	EE	EF	EG	EH	EI	EJ	EK	EL	EM	EN	EO	EP	EQ	ER	ES	ET	EU	EV	EW	EX	EY	EZ	FA	FB	FC	FD	FE	FF	FG	FH	FI	FJ	FK	FL	FM	FN	FO	FP	FQ	FR	FS	FT	FU	FV	FW	FX	FY	FZ	GA	GB	GC	GD	GE	GF	GG	GH	GI	GJ	GK	GL	GM	GN	GO	GP	GQ	GR	GS	GT	GU	GV	GW	GX	GY	GZ	HA	HB	HC	HD	HE	HF	HG	HH	HI	HJ	HK	HL	HM	HN	HO	HP	HQ	HR	HS	HT	HU	HV	HW	HX	HY	HZ	IA	IB	IC	ID	IE	IF	IG	IH	II	IJ	IK	IL	IM	IN	IO	IP	IQ	IR	IS	IT	IU	IV	IW	IX	IY	IZ	JA	JB	JC	JD	JE	JF	JG	JH	JI	JJ	JK	JL	JM	JN	JO	JP	JQ	JR	JS	JT	JU	JV	JW	JX	JY	JZ	KA	KB	KC	KD	KE	KF	KG	KH	KI	KJ	KL	KM	KN	KO	KP	KQ	KR	KS	KT	KU	KV	KW	KX	KY	KZ	LA	LB	LC	LD	LE	LF	LG	LH	LI	LJ	LK	LM	LN	LO	LP	LQ	LR	LS	LT	LU	LV	LW	LX	LY	LZ	MA	MB	MC	MD	ME	MF	MG	MH	MI	MJ	MK	ML	MM	MN	MO	MP	MQ	MR	MS	MT	MU	MV	MW	MX	MY	MZ	NA	NB	NC	ND	NE	NF	NG	NH	NI	NJ	NK	NL	NM	NN	NO	NP	NQ	NR	NS	NT	NU	NV	NW	NX	NY	NZ	OA	OB	OC	OD	OE	OF	OG	OH	OI	OJ	OK	OL	OM	ON	OO	OP	OQ	OR	OS	OT	OU	OV	OW	OX	OY	OZ	PA	PB	PC	PD	PE	PF	PG	PH	PI	PJ	PK	PL	PM	PN	PO	PP	PQ	PR	PS	PT	PU	PV	PW	PX	PY	PZ	QA	QB	QC	QD	QE	QF	QG	QH	QI	QJ	QK	QL	QM	QN	QO	QP	QQ	QR	QS	QT	QU	QV	QW	QX	QY	QZ	RA	RB	RC	RD	RE	RF	RG	RH	RI	RJ	RK	RL	RM	RN	RO	RP	RQ	RR	RS	RT	RU	RV	RW	RX	RY	RZ	SA	SB	SC	SD	SE	SF	SG	SH	SI	SJ	SK	SL	SM	SN	SO	SP	SQ	SR	SS	ST	SU	SV	SW	SX	SY	SZ	TA	TB	TC	TD	TE	TF	TG	TH	TI	TJ	TK	TL	TM	TN	TO	TP	TQ	TR	TS	TT	TU	TV	TW	TX	TY	TZ	UA	UB	UC	UD	UE	UF	UG	UH	UI	UJ	UK	UL	UM	UN	UO	UP	UQ	UR	US	UT	UU	UV	UW	UX	UY	UZ	VA	VB	VC	VD	VE	VF	VG	VH	VI	VJ	VK	VL	VM	VN	VO	VP	VQ	VR	VS	VT	VU	VV	VW	VX	VY	VZ	WA	WB	WC	WD	WE	WF	WG	WH	WI	WJ	WK	WL	WM	WN	WO	WP	WQ	WR	WS	WT	WU	WV	WX	WY	WZ	XA	XB

En adición, como información complementaria a la técnica de evaluación del riesgo de auditoría en el desarrollo del plan por medio de matrices y a la matriz maestra de interrelaciones en sí, se incluyen como anexos I, III y V las matrices de interrelaciones de efectivo (A), cuentas por pagar (G) y ventas (L); y como anexos II, IV y VI, los programas de auditoría correspondientes a cada una de estas tres cuentas de los estados financieros. Asimismo, los procedimientos de auditoría al lado derecho de la matriz maestra de interrelaciones que corresponden a otras cuentas de los estados financieros diferentes a las de efectivo, cuentas por pagar y ventas, se incluyen, en el anexo VII.

3.1.3 DECIDIR SI SE ACEPTA EL TRABAJO DE AUDITORIA

El auditor debe evaluar la información obtenida referente al cliente y después de considerar los factores que intervienen, tomar la decisión de aceptar el trabajo y documentar sus conclusiones alcanzadas.

Si el riesgo de auditoría es alto y se tienen serias dudas acerca de su aceptabilidad, se debe consultar dentro del despacho para determinar si se acepta ese nuevo cliente o su recurrencia. Es importante que la decisión sea tomada oportunamente, ya que implica situaciones distintas al riesgo del trabajo, como lo son, consideraciones legales y éticas y el efecto potencial sobre la reputación. Además, pueden surgir dificultades particulares por la aceptación de un trabajo y decidir retirarse antes de emitir el dictamen sobre los estados financieros.

3.1.4 FIJAR LOS TERMINOS DEL TRABAJO

En interés tanto del cliente como del despacho, el auditor debe establecer un entendimiento mutuo con el cliente respecto de los objetivos y alcance de la auditoría, el grado de sus responsabilidades y la forma del informe. Estos asuntos los deberá documentar por medio de una carta compromiso (llamada también, de confirmación o de contratación de servicios), cuando acepta un nuevo cliente, cuando han habido cambios significativos en las circunstancias de uno ya existente o si lo requieren leyes especiales o normas profesionales. Además, se debe asegurar que ha cumplido con cualquier requerimiento estatutario relacionado con el trabajo de auditoría.

"Asimismo, deberá llegarse a un acuerdo en cuanto al alcance de la investigación de los saldos iniciales de cuentas tales como activos fijos y capital social. Con el objeto de determinar lo razonable de los cargos a resultados, por concepto de depreciación durante el ejercicio sujeto al examen, y de los saldos de las cuentas de activo fijo a la fecha del balance, es obvia la necesidad de determinar la validez de los saldos que al iniciarse el ejercicio, tenían las cuentas de activo fijo. En algunos casos, las auditorías practicadas en años anteriores por firmas de prestigio, darían lugar a que el auditor aceptase los saldos iniciales del período sujeto a la revisión, con mínimo de trabajo de verificación; en otros casos en los que no se hubiesen llevado a cabo auditorías recientes y satisfactorias, sería necesario un extenso análisis de las operaciones de años anteriores con el objeto de satisfacerse acerca de los saldos iniciales del año en curso".²²

²² / Walter B. Meigs, Principios de Auditoría, pág. 64.

Para minimizar el riesgo de que el cliente pueda confiar en el despacho de manera inadecuada para proteger la entidad contra algunos riesgos o para realizar ciertas funciones que se consideran que son la responsabilidad de la gerencia, el auditor debe establecer un entendimiento mutuo con el cliente en relación con sus responsabilidades y las de la gerencia. Esto es particularmente importante para trabajos pequeños, para los que con frecuencia se aceptan responsabilidades adicionales más allá de las del auditor; por ejemplo, se podrían realizar servicios contables o de consultoría o proporcionar asesoría en impuestos. En cualquier caso, al principio de una relación de auditoría, se pretende identificar y resolver malos entendidos potenciales.

Para auditorías recurrentes, se debe estar alerta en cuanto a la posibilidad de que se desarrollen malos entendidos en los años subsecuentes.

El auditor adquiere responsabilidad con quien lo contrata; así que, en el caso de una compañía, se debe reunir con la gerencia del cliente, la junta directiva, el comité de auditoría, presidente del consejo, director general o con quien represente la autoridad que ordena el trabajo según sea adecuado, para discutir con ellos los términos del trabajo a realizar y a quienes por lo general se dirige la carta compromiso. En el transcurso de estas juntas se debe tratar de identificar las expectativas del cliente que van más allá del alcance esencial de auditoría, por ejemplo:

- a) Expectativas que se puedan cumplir adoptando un enfoque particular de auditoría (se deben tomar en cuenta al desarrollar el plan de auditoría).

- b) Expectativas que se puedan cumplir a un costo razonable, pero que van más allá del alcance de la auditoría (se puede acordar proporcionar los servicios adicionales necesarios en un trabajo separado del de la auditoría y por una remuneración adicional adecuada).
- c) Expectativas irrazonables (se necesitará poner en claro que tales expectativas no se cumplirán).

Si el auditor no está seguro de que la gerencia entiende sus responsabilidades para la preparación de estados financieros presentados objetivamente, el mantenimiento de sistemas efectivos de control interno y la prevención o detección de fraudes o errores, será necesario discutir seriamente estos asuntos.

3.1.4.1 Carta compromiso:

La carta compromiso describe el acuerdo verbal y proporciona una constancia por escrito de lo que se espera del auditor.

Una carta compromiso del auditor dirigida a su cliente, documenta y confirma su aceptación del acuerdo, el objetivo y alcance de la auditoría, el grado de sus responsabilidades hacia el cliente y el tipo de informe a emitir; por lo que en interés tanto del cliente como del auditor, éste debe enviar una carta compromiso, preferiblemente antes del inicio del trabajo, para ayudar a evitar malas interpretaciones respecto al compromiso.

}



El procedimiento acostumbrado es que se le envía una carta al cliente describiendo los términos detallados del trabajo y que el cliente dé respuesta a conformidad, generalmente devolviendo una copia firmada.

La forma y el contenido de esta carta puede variar para cada cliente, pero por lo general debe incluir referencias a:

- a) El objetivo de la auditoría a practicar.
- b) La responsabilidad de la administración respecto a la información contable y financiera.
- c) El alcance de la auditoría incluyendo referencia a la legislación aplicable, a reglamentos o a normas de auditoría con las que efectúa su trabajo.
- d) El tipo de informe a emitir o cualquier otra comunicación de los resultados del trabajo.
- e) El hecho de que por la naturaleza de las pruebas y otras limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno, existe un riesgo ineludible de que puede permanecer sin ser descubierta, alguna distorsión importante.
- f) El acceso a todos los libros, registros, documentación y otra información que se solicite, en relación con la auditoría.

El auditor también puede incluir en la carta:

- a) Acuerdos respecto a la planeación de la auditoría.
- b) Expectativas de recibir de la administración, confirmación por escrito respecto a las informaciones que ha proporcionado en relación a la auditoría.

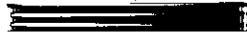
- c) Solicitud al cliente de que confirme los términos del acuerdo, acusando recibo de la carta compromiso.
- d) Descripción de cualquiera otra(s) carta(s) o reporte(s) que espera emitir para el cliente.
- e) Bases sobre las cuales se computan los honorarios y arreglos en cuanto a forma de pago.

Cuando sean importantes, podrán incluirse también los siguientes puntos:

- a) Acuerdos referentes a la participación de otros auditores y de expertos en algunos aspectos de la auditoría.
- b) Acuerdos referentes a la participación de los auditores internos y demás personal del cliente.
- c) Acuerdos, si proceden, con el auditor precedente en el caso de un cliente nuevo para el despacho.
- d) Cualquier restricción a la responsabilidad del auditor, cuando exista tal posibilidad.
- e) Referencia a cualquier convenio subsecuente entre el auditor y el cliente.

Además, con frecuencia es conveniente incluir en la carta compromiso referencias a asuntos administrativos tales como el personal encargado del trabajo, la fecha acordada de terminación de la auditoría y otras fechas importantes como la toma de inventarios físicos al final del período y los arreglos para el pago de los honorarios. También es conveniente que se haga referencia a que no se revisarán por completo y en detalle todas las operaciones de la compañía registradas a lo largo del período que se revisa, sino que se hará con base a pruebas selectivas.

[



En la siguiente carta compromiso se ilustran las condiciones específicas de un trabajo de auditoría específico, las cuales deben modificarse de acuerdo con los requerimientos y a las circunstancias individuales de cada trabajo.

Al Consejo de Administración (o al representante adecuado de la alta administración):

Usted(es) nos ha(n) solicitado que auditemos el balance general, los estados de resultados, patrimonio de los accionistas y flujos de efectivo de (nombre de la empresa) al (fecha) y por el año que termina en esa fecha. Por medio de la presente, tenemos el gusto de confirmar nuestra aceptación y nuestro entendimiento respecto a este compromiso. Nuestra auditoría se efectuará de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, con el objeto de expresar una opinión sobre los estados financieros.

Para formar nuestra opinión sobre los estados financieros, efectuaremos pruebas suficientes para obtener seguridad razonable en cuanto a que la información que contienen los registros contables principales y otros datos fuente, es confiable y suficiente como base para la preparación de los estados financieros. También decidiremos si es que la información está revelada adecuadamente en los estados financieros.

En virtud de la naturaleza de las pruebas y de otras limitaciones inherentes a una auditoría, junto con las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno, existe un riesgo ineludible de que pueda permanecer sin ser descubierta alguna distorsión importante.

Además de nuestro dictamen sobre los estados financieros, proporcionaremos una carta por separado, conteniendo las debilidades importantes del control interno de las que tengamos conocimiento.

Nos permitimos recordarles que la responsabilidad por la preparación de los estados financieros, incluyendo las revelaciones suficientes, recae en la administración de la compañía. Esto incluye el mantenimiento de registros contables y controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad y la salvaguarda de los activos de la misma. Como parte del proceso de nuestra auditoría, solicitaremos de la administración, confirmación por escrito, referente a las informaciones que se nos hubieran proporcionado respecto a la auditoría.

Esperamos cooperación total de su personal y confiamos en que nos proporcionarán los registros, documentación y otra información que se requiera en relación con nuestra auditoría.

Nuestros honorarios, que se facturarán a medida que avance el trabajo y que deberán ser pagados a la presentación de la factura, se basan en tarifas estándares por hora para el personal profesional que asignamos al trabajo de acuerdo con el grado de responsabilidad y la experiencia y habilidad que requieran, más desembolsos directos por gastos; los cuales estimamos que oscilarán entre Q.12,500 y Q.15,800. De encontrar condiciones que indiquen que será necesario más tiempo de auditoría y por consiguiente honorarios más altos, le(s) avisaremos de inmediato.

[



Esta carta estará en vigor durante los años venideros, a menos que se termine, modifique o sustituya.

Favor de firmar y regresarnos la copia adjunta, como indicación de que concuerda con su entendimiento en cuanto a los acuerdos de nuestra auditoría de los estados financieros.

XYZ, Contadores Públicos y Auditores

Para trabajos recurrentes, es necesario que el auditor se asegure de que la carta compromiso original continúa representando un entendimiento adecuado entre el cliente y el despacho. Por lo general es innecesario enviar una carta cada año, pero se puede emitir una carta breve en años subsecuentes del trabajo recurrente, haciendo referencia a la carta original y que confirme que los términos que se discutieron en ella continúan siendo aplicables.

Se deberá enviar una nueva carta compromiso si ha habido uno o más cambios significativos en las circunstancias del cliente, por ejemplo:

- a) Cambios significativos en el alcance de las responsabilidades de la auditoría, que pueden surgir de cambios en la ley, en normas profesionales o en la naturaleza o tamaño del negocio del cliente.
- b) Cambios significativos en la gerencia, particularmente los que impliquen a gerentes que fueron parte en el acuerdo de la carta original.

También se justificará una nueva carta si existen algunas otras indicaciones de que el entendimiento a que se llegó con el cliente en la carta original ya no existe.

3.1.4.2 Preparativos del cliente para el auditor:

El auditor puede decidir solicitar al cliente en la carta de compromiso, que prepare determinados datos y relaciones antes del inicio de la auditoría, que son propiamente una función interna y no una función de la auditoría externa. Esta decisión le ahorrará tiempo y dinero al auditor y podrá solicitarlo agregando en el cuerpo de la carta compromiso un párrafo como el siguiente:

Como acordamos en nuestras reuniones, su personal nos entregará a la fecha de iniciar nuestro trabajo:

1. *El balance de comprobación con todas sus relaciones analíticas.*
2. *Conciliaciones de todas las cuentas bancarias de la compañía.*
3. *Clasificación de las cuentas por cobrar, de acuerdo a su antigüedad.*
4. *Relación de inversiones por tipos, incluyendo compras del año en curso y ventas, así como los intereses recibidos y los acumulados.*
5. *Datos del recuento original del inventario a la fecha de cierre, incluyendo costos y método de valuación.*
6. *Cédula de los renglones pagados por anticipado.*
7. *Relación de las adiciones y retiros a los activos fijos, y de todos los documentos de soporte.*

3.1.4.3 Honorarios profesionales:

Los honorarios profesionales reflejan la naturaleza particular del trabajo de auditoría, por lo que los despachos de auditores basan sus honorarios en tarifas por día o por hora para los diversos tipos de empleados que utilizan en la ejecución del trabajo.

"El costo de las horas-hombre o días-hombre estimadas, pueden calcularse tomando como base los sueldos y prestaciones del personal de auditoría; la cuota diaria por concepto de honorarios, usualmente incluirá otros gastos directos tales como la mecanografía, la aplicación de gastos indirectos y un elemento de utilidad para los socios.

Consecuentemente, la estimación de los honorarios de auditoría, implica aplicar a las cuotas por día o por hora, el tiempo que se estima requerirá. En vista de que el número exacto de días no puede ser determinado con anticipación, el auditor puede informar al cliente acerca de las cuotas que aplicará, proporcionándole una estimación aproximada del tiempo requerido para finalizar el trabajo; puede, asimismo, multiplicar las tasas por el tiempo estimado, adicionando una cantidad determinada para problemas imprevistos y mencionar los límites entre los cuales pueden fluctuar los honorarios. Si se menciona una sola estimación en lugar de proporcionar los límites máximo y mínimo, sería más prudente que ella fuese relativamente más alta en lugar de relativamente más baja. Indudablemente no habrá objeciones de parte del cliente si los honorarios reales fuesen más bajos que la cantidad estimada. Por otra parte, es lógico que una vez que el auditor ha estimado sus honorarios, se sienta obligado a procurar que éstos no rebasen dicha estimación".²³

²³ / Walter B. Meigs, Principios de Auditoría, pag. 85.

"En ocasiones el auditor puede encontrar que los controles internos y los registros son tan excelentes que el tiempo requerido para la auditoría es menor que el que se había pensado. Por otra parte, si el auditor llegara a encontrar condiciones tales que fuera necesario utilizar más horas de las estimadas para reunir la evidencia suficiente para proporcionar su opinión, es humano que el auditor se sienta tentado a abreviar, con lo que probablemente se perjudicaría al cliente debido a la pobre calidad de la auditoría, al igual que el auditor que recibe una remuneración inadecuada por el tiempo utilizado en el examen.

Cuando no se establece con anterioridad un honorario fijo, el cliente tiene derecho a conocer los rangos entre los cuales quedarán los honorarios del auditor en el trabajo que va a realizar. Se debe dar una estimación bajo la forma de un mínimo y un máximo probable, con la aclaración de que el descubrimiento de factores desconocidos en el momento podrían requerir más trabajo y, por consiguiente, honorarios más altos".²⁴

Las reglas de ética prohíben "...al auditor convenir en unos honorarios que dependan del resultado del examen. Si por ejemplo, los honorarios del auditor fueran un porcentaje de la utilidad neta reflejada en los estados financieros, existiría la posibilidad de que se perdiera la objetividad y parecería que al auditor le falta independencia".²⁵ El cliente podría muy bien dudar de la objetividad del auditor que recomendara un sistema de costos; por ejemplo, si se fijaran los honorarios como un porcentaje de las reducciones del costo, las cuales podrían ser

24 / John W. Cook, Gary M. Winkle, Auditoría, pág. 291.

25 / 1910, pág. 76.

a corto plazo, para aumentar los honorarios, pero a largo plazo podrían dañar el futuro de la compañía.

No es necesario que los honorarios de los auditores se basen exclusivamente sobre tarifa por día o por hora. Al determinar el importe a cargar a sus clientes, deben tomar en cuenta el tiempo utilizado por los distintos colaboradores, su entrenamiento y habilidad, dificultad y naturaleza poco usual del trabajo, si éste es continuo o eventual, el valor de otros servicios prestados al cliente y lo que acostumbran cobrar los colegas por servicios similares.

"Naturalmente, los sueldos pagados a los miembros del personal de auditoría son notablemente inferiores a las tasas de acuerdo con las cuales se facturan los honorarios al cliente. En muchas firmas los sueldos representan aproximadamente el 40% de los honorarios facturados; la diferencia se destina a cubrir el costo del tiempo "no facturable", que es cuando el personal no tiene asignación, los gastos indirectos de la oficina, y un margen de utilidad para los socios".²⁶

Se acostumbra también cargar al cliente los gastos del personal que ejecute el trabajo. "Tales gastos, si el trabajo se hace fuera de la ciudad, incluyen los transportes, más viáticos, a base de una cuota diaria fija para hoteles y comidas. El cargo por gastos varía según la ubicación de la oficina del cliente, ya que el costo de la vida es mayor en unos lugares que en otros".²⁷ Si la auditoría se lleva a cabo en la misma ciudad del domicilio del auditor, los

²⁶ / Walter B. Meigs, Principios de Auditoría, pag. 86.

²⁷ / Arthur W. Holmes, Auditoría Principios y Procedimientos, pag. 15.

únicos gastos son los de las comidas, cuando se trabaja en horas extraordinarias, o días de asueto.

Como profesionales, los auditores deben preocuparse por el cumplimiento de su responsabilidad para con los clientes y para con el público, más que por cualquier recompensa financiera inmediata.

3.2 DESARROLLO DE LA PLANEACION PRELIMINAR

3.2.1 CONOCIMIENTO DEL NEGOCIO DEL CLIENTE

Generalmente los primeros pasos en el proceso de planeación van dirigidos a la obtención del conocimiento adecuado del negocio del cliente. La Declaración sobre Normas de Auditoría No. 22 (SAS No. 22: Planeación y Supervisión), obliga al auditor a obtener un grado de conocimiento del negocio del cliente que le permita planificar y realizar su revisión de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y señala que el conocimiento del negocio del cliente le ayuda a:

- a) Identificar áreas que puedan requerir consideración especial.
- b) Evaluar las condiciones bajo las cuales se produzca, procese, revise y acumule la información contable dentro de la organización.
- c) Evaluar la razonabilidad de estimaciones, tales como la valuación de inventarios, la depreciación, las estimaciones para cuentas de cobro dudoso y el porcentaje de terminación en contratos a largo plazo.

- d) Evaluar la razonabilidad de las declaraciones de la gerencia.
- e) Hacer juicios respecto a lo apropiado de los principios de contabilidad que se han aplicado y a lo adecuado de las revelaciones".²⁸

Asimismo, el conocimiento del negocio del cliente debe comprender los hechos, transacciones y otras actividades que, a juicio del auditor, pueden tener un efecto importante sobre los estados financieros; lo cual le permitirá:

- a) Identificar clases de transacciones y factores internos y externos que puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros.
- b) Evaluar la aceptabilidad de políticas y prácticas contables usadas en la preparación de los estados financieros.
- c) Proporcionar una base para la evaluación del riesgo de auditoría.
- d) Estar enterado de las preocupaciones de la gerencia.
- e) Desarrollar un plan de auditoría a la medida de las características y riesgos del negocio e industria del cliente.
- f) Reconocer la estructura organizacional e identificar los procesos usados por la gerencia para planear, supervisar y controlar las actividades del negocio de la entidad y su proceso contable.

El conocimiento del negocio del cliente constituye el fundamento de muchas decisiones y actividades durante la auditoría, que sirve tanto para facilitar el desempeño de una auditoría efectiva y eficiente, como para poder servir como asesores de negocios. Para

²⁸ / Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, Declaraciones sobre Normas de Auditoría No. 22, Tomo II, pag. 317.

adquirir este conocimiento, el auditor debe llevar a cabo varios procedimientos adicionales, consistiendo generalmente en entrevistas, visitas a oficinas y fábricas y recopilación de información importante.

3.2.1.1 Entrevistas iniciales con la gerencia:

Las entrevistas iniciales con la gerencia y personal del cliente constituyen uno de los aspectos vitales para el conocimiento del negocio del cliente. A través de estas entrevistas, el auditor puede formarse una idea global del negocio del cliente y de su organización y características de funcionamiento.

"El auditor debe obtener un conocimiento de los asuntos relacionados con la naturaleza del negocio, la organización y las características operativas de la entidad. Esos asuntos incluyen, por ejemplo, el tipo de negocio, los tipos de productos y servicios, la estructura de capital, las partes relacionadas, los establecimientos, y los métodos de producción, distribución y remuneración. El auditor debe también considerar asuntos que afecten la industria en que opere la entidad, tales como las condiciones económicas, las reglamentaciones gubernamentales y los cambios en la tecnología, en lo que se relacionen con su examen".²⁹

Se pueden discutir los siguientes asuntos con estas personas, así como cualquier otro asunto relacionado con los objetivos de la auditoría:

²⁹ / IBID, Tomo I, Pág. 316.

{



- a) Sus preocupaciones clave. La comprensión de estas preocupaciones ayuda a desarrollar objetivos de servicio al cliente y a identificar factores que afectan la evaluación del riesgo de auditoría.
- b) La posición financiera de la entidad y los resultados operativos recientes.
- c) Transacciones y sucesos económicos que pueden afectar los estados financieros o presentar problemas de contabilidad o de auditoría fuera de lo común.
- d) Otros cambios significativos en el negocio.
- e) La estructura organizacional y los procesos que usan para planear, supervisar y controlar las actividades de negocios de la entidad y el proceso contable.
- f) Asuntos en que quieran que sea enfocada la atención durante la ejecución de la auditoría.

Generalmente el auditor debe entrevistar a otros miembros del personal del cliente, diferentes a los de la gerencia responsable de finanzas y contabilidad, que conozcan a fondo el funcionamiento de éste y sus sistemas en áreas significativas como: producción, distribución y mercadotecnia. Estas personas con frecuencia proporcionan una perspectiva fresca sobre asuntos interesantes para la auditoría.

Si el cliente tiene un comité de auditoría o una junta de directores responsable de vigilar el proceso contable, se debe reunir con sus miembros para tratar sobre sus preocupaciones y la ayuda que se puede proporcionar para auxiliarlos en el logro de sus objetivos.

Si el cliente tiene un departamento de auditoría interna, se debe reunir con sus miembros para discutir cualquier hallazgo significativo que haya hecho al realizar sus

labores. También se debe obtener de los auditores internos, información acerca de los sistemas y controles contables y su efectividad.

Las reuniones con la gerencia y otro personal del cliente tienden a fomentar relaciones más estrechas y, por lo tanto, es importante prepararse y representarse apropiadamente en ellas. En muchos casos es conveniente incluir la participación de especialistas de la industria y funcionales.

3.2.1.2 Recorridos por oficinas y fábricas:

"La opinión o interpretación inicial del auditor puede verse mejorada si éste realiza visitas a las oficinas y fábricas principales del cliente. Un auditor con experiencia puede enterarse de gran cantidad de detalles referentes al sistema de contabilidad y controles de la empresa visitando la sede de la entidad y observando cómo el personal realiza sus trabajos diarios. De forma similar, una visita a la fábrica e instalaciones de recepción o embalaje de la empresa puede proporcionar gran cantidad de información sobre las operaciones de la empresa y los problemas probables de control. La observación del orden, limpieza y buena disposición física de las instalaciones y de los hábitos rutinarios y de trabajo de los empleados puede dar a conocer al auditor aspectos de la empresa que no puede obtener en el estudio de los registros de contabilidad".³⁰

Las visitas a las oficinas y fábricas son especialmente importantes tratándose de clientes con localidades múltiples o multinacionales que tienen una administración descen-

³⁰ / James A. Cashin, Paul D. Neuwirth, John F. Levy. Manual de Auditoría 1, pag. 214.

tralizada, debido a que la separación geográfica de ciertas operaciones incrementa el riesgo de malos entendidos. En general, se necesita entender las condiciones locales que afectan a las unidades operacionales significativas de clientes multinacionales. La naturaleza y extensión del conocimiento que se pueda necesitar acerca de las condiciones locales variarán dependiendo de la naturaleza del cliente, lo significativo de tales operaciones y el grado de implicación del personal local de auditoría.

3.2.1.3 Recopilación de información preliminar.

Durante el curso de las entrevistas iniciales con la gerencia o recorridos por oficinas y fábricas, el auditor debe estudiar muchos registros y documentos diferentes, debiendo obtener copia de aquellos que considere útiles para formarse una opinión adecuada de la organización y operaciones del cliente y/o aquellos que le hayan de servir de referencia durante la auditoría. Esta información puede ser de fuente interna o externa al cliente, entre la que se puede mencionar como ejemplo, la siguiente:

- a) Información de fuente interna
 - i. Estados financieros.
 - ii. Minutas de las sesiones de la junta de directores, comité ejecutivo y/o accionistas.
 - iii. Reportes de auditoría interna.
 - iv. Declaraciones de impuestos y correspondencia.
 - v. Manuales de políticas y procedimientos.

- vi. Organigramas y descripciones de programas.
- b) Información de fuente externa
- i. Periódicos y publicaciones de negocios.
 - ii. Medios que posibiliten la comparación con los competidores principales y promedios de la industria.
 - iii. Publicaciones de asociaciones comerciales o similares.
 - iv. Lectura de informes anuales de empresas del sector, que cotizan en mercados de valores.
 - v. Legislación y declaraciones gubernamentales, especialmente en relación con impuestos.
 - vi. Individuos conocedores de la compañía o del ramo, tales como consultores, banqueros o economistas especializados en el sector.
 - vii. Recursos propios del despacho, como consultas a especialistas en la actividad propia del negocio del cliente.

Existen dos clases de factores que contribuyen al conocimiento del negocio del cliente: internos y externos.

1) Factores internos

El auditor debe identificar los factores internos clave que contribuyen al conocimiento del negocio del cliente y sus estados financieros. El ambiente interno de una entidad puede variar debido a factores como tamaño y complejidad relativa; estructura administrativa, filosofía gerencial y estilo operativo; composición y actividades de la geren-

cia y sus comités (incluyendo el comité de auditoría, si existiere); métodos de asignación de cargos, responsabilidades y seguimiento del desempeño (incluyendo la función de auditoría interna); prácticas y políticas de personal; susceptibilidad a cuestiones complejas de contabilidad o auditoría (incluyendo transacciones inusuales o con partes relacionadas); y, experiencias de auditorías anteriores. Normalmente la obtención de este conocimiento lo debe enfocar hacia áreas como:

a) *Propiedad y estructura administrativa*

Permite al auditor identificar personal clave, partes relacionadas y conocer cómo se toman las decisiones en la entidad. También le ayuda a evaluar el riesgo de auditoría.

b) *Objetivos del negocio*

El conocimiento de los principales objetivos del negocio y de las políticas y estrategias establecidas para alcanzar esos objetivos proporciona al auditor un eslabón importante entre el conocimiento de los estados financieros y las actividades fundamentales del negocio. Asimismo, le ayuda a desarrollar objetivos de servicio al cliente.

c) *Operaciones*

Un amplio conocimiento de las operaciones del cliente, incluyendo los aspectos principales de producción, distribución, ventas y mercadotecnia, ayuda al auditor a identificar los tipos de transacciones que se espera reflejen los estados financieros; así como a desarrollar objetivos de servicio al cliente.

d) *Finanzas*

El conocimiento de la estructura financiera del cliente y su flujo de efectivo proveniente de las operaciones, le permite al auditor identificar los factores clave que se relacionan con sus actividades de inversión, su necesidad de financiamiento adicional y habilidad para obtenerlo. Este conocimiento también le permite identificar condiciones que hacen surgir dudas acerca de la habilidad de la entidad para continuar como negocio en marcha por un período de tiempo razonable.

e) *Personal*

El auditor debe considerar si hay personal altamente calificado para llevar a cabo las responsabilidades asignadas de acuerdo a la estructura administrativa del negocio, pues de no haberlo, la gerencia u otro personal, podría no realizar sus funciones en forma competente. Si tales personas realizan o tienen responsabilidades de monitoreo de funciones contables, el auditor podría identificar riesgos específicos de cifras erróneas o concluir que no se puede confiar en ciertos controles internos. El auditor también debe considerar los factores clave que se relacionan con el pago de sueldos y prestaciones, con el objeto de diseñar pruebas sobre estas transacciones y considerar el efecto que ciertos planes pueden tener en el riesgo del trabajo y en riesgos específicos de cifras erróneas.

f) *Políticas contables*

El auditor debe identificar las políticas contables significativas utilizadas por el cliente y cualquier cambio a estas políticas desde el año anterior, pues le ayudará a desarrollar métodos efectivos de prueba para diversas cuentas. Asimismo, debe evaluar la adecuación de estas políticas contables con principios de contabilidad generalmente aceptados y la sustancia económica de las transacciones.

Se puede identificar el uso de ciertas políticas contables como riesgos específicos de cifras erróneas. Tales políticas incluyen aquellas que son distintas de la práctica predominante de la industria, complejas por naturaleza o controvertibles.

g) *Asuntos generales*

El auditor también debe considerar la aplicabilidad de otros asuntos del negocio que son significativos en las circunstancias presentes, tales como: litigios pendientes, amenazas de litigios, asuntos de impuestos y requisitos reglamentarios y de reporte.

2) *Factores externos*

El auditor debe entender los factores externos significativos que contribuyen al conocimiento del negocio del cliente y sus estados financieros. Típicamente debe reunir información acerca de:

a) *Asuntos relacionados con la industria*

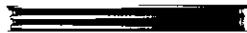
Los asuntos específicos de la industria que pueden tener una conexión con la auditoría incluyen cambios tecnológicos, competencia, actividades de adquisición o

fusión, fuentes de abastecimiento, el ciclo de negocios de la industria y otros asuntos que se relacionan con la industria en conjunto y con el cliente en particular. El conocer estos asuntos, ayudará al auditor a desarrollar un plan de auditoría confeccionado a la medida de las características y riesgos del negocio e industria del cliente.

b) *Ambiente general del negocio*

Determinados factores relativos al ambiente general del negocio del cliente pueden afectar muchas o todas las industrias que operan en ese entorno. El auditor debe tratar de identificar los factores que pudieran ser significativos para el conocimiento del negocio del cliente y para la realización de su auditoría, tales como: cambios en las tasas de interés, valores de las divisas extranjeras y precio de las mercancías. Algunos de estos factores le pueden indicar un aumento en el riesgo de auditoría o riesgos específicos de cifras erróneas en cuentas particulares.

La obtención de estas dos clases de conocimiento son un elemento clave en la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, debido a que los factores indicados incluyen elementos relativos tanto al riesgo inherente, como al ambiente de control y sistemas contables, estos dos últimos, componentes de la estructura de control interno contable.



3.2.2 CONOCIMIENTO DEL AMBIENTE DE CONTROL

"El ambiente de control interno se refleja en las políticas de la administración que tienen implicaciones de control... La alta dirección, el consejo de administración y su comité de auditoría, influyen todos en la creación de un ambiente apropiado de control interno a través de una estructura de organización efectiva, sanas prácticas de administración, apego a las normas apropiadas sobre conducta ética, y cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables. La administración logrará mayor comprensión y aceptación de estas prácticas si se expresan mediante políticas y procedimientos por escrito".³¹

"Necesitamos obtener una comprensión suficiente del ambiente de control para planear la auditoría. El ambiente de control comprende las condiciones bajo las que están diseñados, se implantan y funcionan tanto el proceso contable del cliente como los controles internos. Basados en nuestra comprensión, buscamos concluir si el ambiente de control es generalmente conducente a sistemas contables confiables y un control interno efectivo, y determinamos si componentes específicos aumentan o disminuyen la efectividad de algunos de los sistemas de aplicación y controles o de todos ellos. Si basados en nuestra comprensión del ambiente de control tenemos dudas fundamentales respecto de la efectividad del sistema contable o los controles, juzgamos si es adecuado confiar en los controles para una porción de nuestra seguridad de auditoría. Si creemos que el ambiente de control es generalmente conducente a un control interno efectivo, podemos confiar en los controles para una porción

³¹ / John M. Cook, Gary M. Winkle, *Auditoria*, págs. 212 y 213.

de nuestra seguridad de auditoría, siempre y cuando los probemos y encontremos que son efectivos".³²

En esta etapa el auditor debe adquirir conocimientos que le permitan evaluar la confianza que reconocerá sobre la efectividad global del control interno, tales como:

3.2.2.1 Características de la gerencia:

Las características personales, filosofía y estilo de operación de los individuos que constituyen la gerencia de una entidad ejercen una influencia significativa sobre el ambiente de control, especialmente si la gerencia es dominada por uno o varios individuos. Una actitud positiva del nivel superior es el requisito previo más importante para información financiera exacta y completa.

3.2.2.2 Políticas y prácticas gerenciales:

Para conocer el grado de compromiso de la gerencia en el diseño y mantenimiento de un control interno efectivo y sistemas contables confiables, se debe considerar: las políticas que conciernan a prácticas aceptables de negocios, preocupación o falta de interés respecto de las debilidades en los sistemas contables o control interno, personal adecuado para mantener sistemas contables y control interno efectivos y de los recursos necesarios para que el personal cumpla con sus responsabilidades asignadas. Además, las políticas relativas a la contratación, entrenamiento, evaluación, promoción y compensación de empleados.

³² / Deloitte Ross Tohmatsu International, El Enfoque Internacional de Auditoría, pag. 95.

{



3.2.2.3 Estructura organizacional:

Proporcionan a la gerencia un marco efectivo para la planeación, dirección y control de las operaciones de negocios de la entidad y sus sistemas de información, incluyendo sistemas contables.

3.2.2.4 Centros de responsabilidad:

Además se debe averiguar cómo se asigna y comunica la responsabilidad y la autoridad, incluyendo la función de auditoría interna, si es que existe. Los métodos de la gerencia para asignar y comunicar responsabilidad y autoridad afectan la comprensión de la relación entre los informes y las responsabilidades establecidas dentro de la entidad. Las líneas de autoridad y responsabilidad que no están claras, disminuyen la responsabilidad de rendir cuentas y pueden conducir a fallas del control.

3.2.2.5 Flujo de operaciones:

Permite que la auditoría sea más efectiva y la opinión más competente, haciendo más valiosa la contribución del trabajo hacia el cliente.

3.2.2.6 Naturaleza del negocio y ambiente que lo rodea:

En algunas entidades, la naturaleza del negocio y el medio ambiente que lo rodea pueden motivar a la gerencia a establecer y mantener un control interno efectivo, en otros casos, pueden inhibir la habilidad de la gerencia para hacerlo.

3.2.2.7 Procedimientos para autorización, ejecución, registro y procesamiento de operaciones:

La habilidad de la gerencia para supervisar y monitorear estos procedimientos en forma efectiva y ejercer el control sobre la autoridad delegada en otros puestos, es especialmente importante respecto de las funciones contables y de procesamiento de datos, pues las deficiencias en la habilidad de supervisión de la gerencia aumentan el riesgo de cifras erróneas en los estados financieros.

3.2.2.8 Supervisión y monitoreo:

Este aspecto es especialmente importante debido a que de existir deficiencias en la habilidad de supervisión de la gerencia, el riesgo de cifras erróneas en los estados financieros aumenta. Los métodos efectivos de control permiten a la gerencia monitorear la efectividad de los sistemas contables y controles, estos incluyen: una función de auditoría interna con personal calificado, autoridad apropiada y relaciones efectivas de información; sistemas de planeación e información que pueden incluir planeación estratégica de negocios, presupuestos, pronósticos, planeación de utilidades y contabilidad por responsabilidad; comparación del desempeño real con el planeado a niveles apropiados de responsabilidad, investigación de variaciones y acciones oportunas de corrección; y, políticas y normas para desarrollar y modificar el control interno y los sistemas contables, incluyendo sistemas por computadora.

Estos conocimientos le permitirán al auditor decidir:

{



- "1. no confiar en el sistema de control para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de las pruebas sustantivas, o
2. realizar investigaciones adicionales para determinar si se puede confiar en el sistema de control para determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de las pruebas sustantivas.

La decisión de no confiar en el sistema de control interno contable puede ser el resultado de que el auditor observe que los controles en dicho ambiente no justifican cualquier reducción de las pruebas sustantivas. Otra razón para esta decisión puede basarse en la relación costo-beneficio. El costo y el tiempo para completar el estudio del sistema de control y probar su funcionamiento puede ser mayor que el esfuerzo de auditoría de llevar a cabo pruebas sustantivas sin confiar en el sistema de control".³³

3.2.3 CONOCIMIENTO DEL PROCESO CONTABLE

El auditor debe obtener una comprensión del proceso contable, suficiente para que le permita identificar los riesgos específicos asociados con el proceso contable y desarrollar un plan de auditoría adecuado. Deberá entender los registros y procedimientos usados para identificar, registrar, procesar, resumir y reportar clases de transacciones materiales, y para mantener la rendición de cuentas por los activos; debiendo distinguir entre las clases de transacciones materiales que se procesan sistemáticamente y las que no.

³³ / John W. Cook, Gary M. Winkle, Auditoría, pag. 137.

El uso de computadoras es con frecuencia, un elemento importante en el proceso contable, independientemente del tamaño del negocio. Para determinar la naturaleza y el grado de comprensión requeridos del uso de computadoras y la necesidad de ayuda de un especialista en auditoría por computadora, deberá analizar la importancia de éstas en el proceso contable. Cuando el uso es excesivo, de ordinario deberá haber un especialista en auditoría por computadora implicado en la obtención de una comprensión del proceso contable.

El punto de partida para el conocimiento del proceso contable es el mayor general, pues si se pueden identificar los principales sistemas de aplicación (basados tanto en computadora como manuales) que lo alimentan y tienen un efecto material en él, se tendrá un nivel alto de conocimiento de éste.

El auditor debe buscar e identificar las fuentes principales de registros en el mayor general, las cuales actúan como sistemas de aplicación que se interconectan con el sistema del mayor general y que normalmente incluyen:

- a) Ordenes de compra, recepción y procesamiento.
- b) Procesamiento de cuentas por pagar y pagos.
- c) Procesamiento de pedidos, embarques y facturación.
- d) Procesamiento de cuentas por cobrar y cobros.
- e) Contabilización de gastos.
- f) Contabilización de inventarios y costos.
- g) Contabilización de activos fijos y depreciación.

}



h) Procesamiento de nóminas y personal.

Además de los sistemas de aplicación basados en computadoras, el auditor debe identificar los sistemas manuales que alimentan el mayor general o se alimentan de él, los cuales pueden incluir sistemas de procesamiento del diario y los sistemas para la preparación de los estados financieros partiendo del mayor general.

Con el objeto de comprender el efecto que tienen en las cuentas los procedimientos de control, el auditor debe determinar qué cuentas están relacionadas con qué sistemas; por ejemplo, ventas y cuentas por cobrar se relacionan con el sistema de facturación de ventas. El relacionar los sistemas con las cuentas permite diseñar un plan efectivo de auditoría y es importante para establecer un plan rotativo para confirmar la confiabilidad de los sistemas.

Identificados los sistemas de aplicación que tienen un efecto significativo en el proceso contable y de reportes financieros, podría ser necesario conocer los sistemas no financieros de la entidad hasta el grado de conocer cómo utilizan los sistemas financieros la información procesada por los sistemas no financieros, y a comprender cómo controla el negocio la gerencia. Por ejemplo, se puede obtener el conocimiento del sistema de control de manufactura, debido a que tal sistema sería fundamental para el negocio y haría conexión con sistemas de aplicación en diversos puntos.

Como parte de la planeación de la auditoría, el auditor debe documentar el conocimiento del proceso contable, incluyendo:

a) Clases de transacciones importantes y cómo se inician esas transacciones.

- b) Registros de contabilidad, documentación de respaldo, archivos de computadora y cuentas específicas de los estados financieros involucradas en el procesamiento de transacciones.
- c) Procesos de contabilidad desde el inicio de una transacción hasta su inclusión en los estados financieros, incluyendo cómo es usada la computadora para el procesamiento de datos.
- d) Proceso de preparación de los estados financieros, incluyendo estimaciones y exposiciones contables significativas.

La documentación del conocimiento del proceso contable debe ser suficiente para permitirle al auditor formarse una opinión respecto de si se han mantenido los registros de contabilidad adecuados. Además, el auditor debe documentar y evaluar los controles generales sobre el procesamiento computarizado siempre que haya tomado la decisión de evaluar el riesgo de control a un nivel mínimo de modo de confiar en los controles clave, algunos de los cuales son controles programados, operados por ordenadores; por el contrario, si ha decidido evaluar el riesgo de control a un nivel máximo, o si ha decidido confiar sólo sobre los controles manuales operados por el personal de la entidad, no será necesario hacerlo.

Los controles clave son aquellos controles que se pretende probar para, de ser posible, confiar en ellos. Para la identificación de estos controles, el auditor debe buscar la combinación más eficiente de procedimientos y políticas de control relevantes que puedan ser verificados, que estén diseñados para prevenir o detectar falencias materiales en afirmaciones

específicas de los estados financieros y que atienden a las afirmaciones tal como lo harían los procedimientos sustantivos de auditoría cuyo alcance puede reducirse si los controles operan efectivamente.

La evaluación del procesamiento computarizado tiene cinco objetivos básicos de controles generales para cada uno de los sistemas de aplicación:

3.2.3.1 Confiabilidad del procesamiento:

Estos controles se diseñan para asegurar que las aplicaciones de computación en las cuales se pretende confiar han sido ejecutadas en forma adecuada, y que, en el procesamiento se usan versiones correctas de los archivos de programa y de datos; no se corren programas no autorizados; las instalaciones del sistema operativo se implementan en forma apropiada; el uso de programas utilitarios está restringido al personal autorizado; existe una segregación apropiada de funciones entre los usuarios, programadores y operadores; y, la implementación de programas corregidos o nuevos se controla adecuadamente.

3.2.3.2 Protección de los datos:

Estos controles se diseñan para proveer certeza de que los datos correctamente procesados y mantenidos por el sistema de contabilidad no son modificados accidental o intencionalmente, o no son deteriorados por otros medios. Ellos incluyen controles de protección como el acceso restringido al software y controles de acceso físico sobre medios magnéticos.

3.2.3.3 Protección de los programas:

Estos controles se diseñan para proveer la certeza de que los procesos y controles implementados dentro de los programas de computación que forman parte del sistema de contabilidad no se han modificado de modo accidental o intencionalmente e incluyen al igual que los controles para la protección de los datos, restricción del acceso al software y medios magnéticos.

3.2.3.4 Desarrollo e implementación apropiada de sistemas:

Estos controles se diseñan para proveer la certeza de que las aplicaciones se han diseñado adecuadamente para incluir los controles apropiados requeridos por el usuario, y que los controles han sido implementados en forma correcta. Este incluye el desarrollo, prueba, documentación e implementación de las aplicaciones contables internas y la adquisición, prueba, documentación e implementación de los paquetes de software de aplicaciones de contabilidad de origen externo.

3.2.3.5 Continuidad del procesamiento:

Estos controles se diseñan para asegurar que el hardware y los sistemas de aplicación se encuentren disponibles para el procesamiento de los datos contables en el momento oportuno. Incluye backup's y procedimientos de reserva, recuperación de información y controles de acceso físico.

[



3.2.4 EJECUCION DE PROCEDIMIENTOS ANALITICOS PRELIMINARES

El auditor deberá ejecutar procedimientos analíticos preliminares como una ayuda para identificar saldos y relaciones excepcionales o inesperados que puedan indicar un riesgo específico de cifras erróneas importantes. Tales procedimientos le permitirán familiarizarse con la liquidez y rentabilidad del cliente y le ayudarán a determinar la importancia relativa del trabajo. Además, estos procedimientos preliminares también le ayudarán a identificar asuntos relacionados con la habilidad del cliente para continuar como negocio en marcha.

Existen cuatro pasos para llevar a cabo los procedimientos analíticos preliminares:

3.2.4.1 Obtención de información financiera:

El auditor debe obtener la información financiera más reciente preparada por el cliente. Por lo general puede utilizar información incluida a nivel de los estados financieros y en algunos casos puede resultar de utilidad que obtenga la información financiera generada mensual o trimestralmente a lo largo del año o un detalle adicional para ciertas cuentas, como por ejemplo, los componentes del inventario.

En el caso de aquellas entidades que no preparan estados financieros intermedios, es posible utilizar la información financiera intermedia incluida a nivel de cuentas específicas, como por ejemplo, el mayor general. Aun cuando dicha información intermedia puede ser incompleta, como por ejemplo, que refleje únicamente transacciones procesadas de manera sistemática, tales como ventas y costos de operación, se pueden realizar, sin embargo,

procedimientos analíticos preliminares, teniendo en cuenta que los resultados pueden también presentar limitaciones.

En general, se debe obtener tanto información financiera del año en curso como del anterior, en un formato que permita establecer comparaciones. El auditor puede obtener datos intermedios del año anterior para compararlos con los correspondientes al año en curso, o bien, puede anualizar los datos intermedios y compararlos con los resultados del fin de año anterior. Al anualizar los datos intermedios, se debe tomar en consideración los efectos de la estacionalidad en el ciclo del negocio del cliente. Es posible también contemplar la posibilidad de utilizar los presupuestos o proyecciones del cliente correspondientes al año en curso.

3.2.4.2 Obtención de información no financiera:

Además de la información financiera, otro tipo de información no financiera puede resultar útil al realizar los procedimientos analíticos preliminares. Algunos ejemplos de la información que la gerencia puede estar utilizando incluyen: capacidad productiva, volúmenes comprados y vendidos y estadísticas por empleado. La información no financiera se usa normalmente para determinar si la información del año en curso es consistente con el conocimiento general de las operaciones del negocio del cliente.

3.2.4.3 Comparación de la información:

Para establecer comparaciones, normalmente se utiliza la información financiera intermedia del año en curso, comparándola con la del año anterior y/o con los presupuestos del año en curso. Al establecer estas comparaciones, el objetivo primario consiste en identificar las condiciones que pueden indicar riesgos de error importante; esto se efectúa considerando cambios imprevistos o la ausencia de cambios anticipados en los saldos de las cuentas, así como en las relaciones que existen entre estos saldos. Dichos cambios se identifican más fácilmente al realizar un análisis de cambios en los saldos y se complementan a menudo con un análisis de las medidas y razones financieras.

La determinación de las comparaciones y medidas que se deben efectuar es cuestión de criterio profesional y que depende de las circunstancias. En general, el primer paso consiste en estudiar los cambios que han ocurrido en el tiempo, comparando la información del año en curso con la del año anterior. Las comparaciones en el tiempo, utilizando información financiera del año en curso y del año anterior, implican el cálculo de los cambios monetarios en los saldos y los cambios porcentuales del periodo en curso, comparándolos con el cambio porcentual para periodos anteriores similares.

En algunas circunstancias, se deben comparar los datos del año en curso con los de varios periodos anteriores. Esta es una manera útil de identificar tendencias desarrolladas a lo largo de varios años. Por ejemplo, considerar de manera aislada una ligera disminución en el margen de utilidad bruta, puede parecer de poca importancia. Sin embargo, si ocurrieron

disminuciones similares en cada uno de los años anteriores, es posible que se considere la importancia de la disminución bajo una óptica distinta.

Comparaciones sencillas entre los montos registrados actuales y los del año anterior, pueden mostrar cuentas que no fueron identificadas con anterioridad, cuentas que ya no están en uso o cuentas con aumentos o disminuciones significativas en sus saldos. Para determinar si estos cambios indican un riesgo de error, se debe considerar en el contexto de la comprensión actual del cliente. Este conocimiento abarca tanto el negocio del cliente y el ambiente en que opera, como la información que se obtiene a través de la comunicación con el cliente a partir de la última auditoría y en las entrevistas iniciales con la gerencia sobre los cambios actuales y anticipados en las operaciones y sobre las políticas contables.

A partir de esta información, se obtiene una idea completa de los cambios que se pueden anticipar en la información del año en curso en comparación con la del año anterior. Por ejemplo, se podría esperar que las ventas estén muy por encima de X por ciento en comparación con el mismo período del año anterior, debido a un incremento en la fuerza de ventas. Al realizar procedimientos analíticos preliminares se necesita estar conscientes de las clases de saldos y transacciones que están reflejadas en la información financiera del año en curso.

3.2.4.4 Análisis de los resultados:

a) Revisión de resultados de comparaciones iniciales

El auditor debe revisar los resultados de las comparaciones iniciales para ver si son consistentes con los resultados esperados. Si estos resultados revelan cambios muy distintos a los esperados, se deben discutir con la gerencia del cliente, quien por lo general puede ofrecer explicaciones respecto a estas diferencias. Estas indagaciones son de alto nivel y están dirigidas, más que a la ejecución de los procedimientos de auditoría, a la planificación de su naturaleza, alcance y oportunidad. De esta manera, la indagación permite obtener mayor conocimiento del negocio y de las operaciones del año en curso. Esta información adicional se debe utilizar para identificar causas probables de las diferencias, y de ser el caso, para determinar su efecto sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar.

Al planear la auditoría, el auditor debe utilizar la información obtenida por medio de este proceso. Los procedimientos analíticos preliminares pueden ayudarle a identificar riesgos específicos de errores potenciales, así como cambios en los sistemas operativo y contable que pudieran influir en la auditoría.

b) Realización de análisis posteriores

Una vez efectuadas las comparaciones sencillas, se debe realizar un análisis adicional de la información financiera. Este análisis se lleva a cabo con el fin de determinar en forma precisa, la causa de alguna fluctuación en una cuenta o grupo de cuentas en particular. Esto ayuda al auditor en la evaluación del riesgo para puntualizar riesgos espe-

cíficos de error a nivel de aseveraciones y errores potenciales y para desarrollar planes adecuados de auditoría.

Este análisis posterior puede incluir cálculo de medidas y razones financieras en los montos registrados durante el año en curso.

c) Medidas y razones financieras

Las medidas y razones financieras que pueden calcularse incluyen indicadores de liquidez, estabilidad, productividad y rentabilidad. La determinación de cuáles medidas y razones calcular es una cuestión de criterio profesional que depende de las circunstancias.

Las medidas más comunes, tales como las que se describen a continuación, se emplean normalmente al analizar las primeras comparaciones. Casi nunca se usan solas ya que por lo general se calculan utilizando datos agregados a altos niveles e incluyen distintas cuentas de balance. Sin embargo, resultan útiles para confirmar los cambios ya identificados en las primeras comparaciones y para identificar grupos de cuentas que requieren análisis adicional de los cambios aparentes no previstos.

c.1 Razones de liquidez

Llamadas también De Solvencia. "La liquidez de una empresa se mide por su capacidad para cumplir con sus obligaciones a corto plazo a medida que éstas vencen. La liquidez se refiere a la solvencia de la posición financiera total".³⁴

³⁴ / Lawrence J. Siman, Fundamentos de Administración Financiera, pág. 194.

Las tres razones básicas de liquidez son las siguientes:

- i. Índice de solvencia o razón circulante

$$\text{activo circulante} / \text{pasivo circulante}$$
- ii. Índice de liquidez, prueba rápida o del ácido

$$\text{activo circulante}(-)\text{inventarios} / \text{pasivo circulante}$$
- iii. Capital neto de trabajo

$$\text{activo circulante}(-)\text{pasivo circulante}$$

c.2 *Razones de estabilidad*

Indican el monto de dinero de terceros que se usa para generar utilidades. Entre las más utilizadas están las siguientes:

- i. Estabilidad

$$\text{activo fijo neto} / \text{pasivo a largo plazo}$$
- ii. Solidez

$$\text{activo total} / \text{pasivo total}$$
- iii. Endeudamiento

$$\text{pasivo total} / \text{capital contable neto}$$
- iv. Apalancamiento financiero

$$\text{pasivo total} / \text{activo total}$$
- v. Participación

$$\text{capital contable neto} / \text{pasivo total}$$

c.3 *Razones de productividad*

Llamadas también De Actividad. Se "...emplean para medir la velocidad o rapidez a la que diversas cuentas se convierten en ventas o en efectivo".³⁵ Entre las más utilizadas están las siguientes:

i. Rotación de la cartera

$\text{promedio de cuentas por cobrar, neto} / \text{ventas netas} \times 100$

(El promedio de cuentas por cobrar, neto se obtiene de la sumatoria del saldo del año anterior con el saldo del año actual, dividido dos).

ii. Rotación del inventario

$\text{costo de ventas} / \text{promedio de inventarios}$

iii. Plazo medio de cobranza

$\text{cuentas por cobrar, neto} / \text{ventas netas} \times 365$

iv. Plazo medio de pago

$\text{cuentas por pagar a corto plazo} / \text{compras totales} \times 365$

v. Rotación del activo total

$\text{ventas netas} / \text{activo total}$

³⁵ / *IBID*, pag. 136.

c.4 *Razones de rentabilidad*

Permiten evaluar las ganancias de la empresa con respecto a un nivel determinado de ventas, de activos o de la inversión de los accionistas. Entre las más utilizadas están las siguientes:

i. Propiedad

$$\text{capital contable neto} / \text{activo total} \times 100$$

ii. Capital

$$\text{utilidad neta} / \text{capital contable neto} \times 100$$

iii. Margen de utilidad bruta

$$\text{utilidad bruta} / \text{ventas netas} \times 100$$

iv. Margen de utilidad de operación

$$\text{utilidad en operación} / \text{ventas netas} \times 100$$

v. Margen de utilidad neta

$$\text{utilidad neta del periodo} / \text{ventas netas} \times 100$$

d) Consideración de las políticas contables

Al realizar procedimientos analíticos preliminares el auditor debe estar alerta a los indicadores de que se han adoptado o se deberían adoptar nuevas políticas contables, lo cual se identifica generalmente al obtener el conocimiento del negocio del cliente, pues al analizar la información financiera intermedia, necesita determinar que tal información fue preparada sobre una base coherente con sus expectativas.

Las características y limitaciones de los estados financieros que se supone entiende una persona razonable, que se considera es conocedora de ellos, cuando menos, hasta el punto de entender su significado y limitaciones, incluyen:

- a.) "El reporte financiero generalmente es resultado de mediciones aproximadas que, a menudo, se basan en reglas y convenciones, más bien que en medidas exactas".³⁷
- b.) "Los estados financieros reflejan una combinación de información conocida, reportada sobre una base histórica, juicios relativos a valores corrientes y estimaciones de los efectos de futuros sucesos registrados en el presente".³⁸

De tal manera que, el auditor debe determinar el monto de las cifras erróneas que se consideran importantes en los estados financieros; es decir: la importancia relativa del trabajo, que es un criterio profesional complejo que deberá hacer en el contexto del conocimiento que tenga del cliente, la evaluación del riesgo del trabajo y los requisitos de reporte para los estados financieros.

La importancia relativa es significativa para determinar el alcance de la auditoría, debido a que durante la ejecución de ésta debe obtener suficiente evidencia para apoyar una conclusión de que es improbable que exista una cifra errónea material en los estados financieros.

³⁷ / IBTD, pág. 66.

³⁸ / IBTD, pág. 66

Si el auditor descubre cifras erróneas durante la auditoría, y el cliente no las corrige, debe considerar la importancia relativa para determinar el impacto de estas cifras erróneas sobre su dictamen de auditoría.

Sin embargo, al auditor no le deben interesar sólo las cifras erróneas individuales que son materiales, sino que también el impacto de una acumulación de cifras erróneas menores, que, tomadas en conjunto, tienen un efecto material sobre los estados financieros. "El concepto de importancia relativa se aplica no sólo a cifras erróneas monetarias, sino también a los requisitos de revelación y adhesión a los principios contables adecuados y a los requisitos estatutarios".³⁹

3.2.5.1 Selección de directrices:

"La importancia relativa se considera fundamental tanto en la planeación del examen a realizar, al llevar a cabo el trabajo de campo, así como informar acerca de hallazgos".⁴⁰

"Al determinar la importancia relativa, el auditor deberá considerar tanto los aspectos cualitativos como cuantitativos de las partidas que se consideran.

Los factores cualitativos se refieren a la naturaleza de la partida. Por ejemplo, una partida que pudiere carecer de importancia podrá cobrar importancia relativa cuando (1) surja de un posible conflicto de intereses, (2) pueda involucrar un acto ilegal o (3) pueda relacionarse con alguna irregularidad.

³⁹ / CBID, pág. 69.

⁴⁰ / Walter G. Reil, Richard E. Diegler, William C. Soynton, Auditoría Moderna, pag. 89.

Cuantitativamente hablando, la importancia relativa se determina comparando el valor monetario de una partida respecto a las demás de los estados financieros".⁴¹

"Directrices porcentuales frecuentemente se utilizan para evaluar la importancia de una partida".⁴²

Sin embargo, aunque "...el uso de directrices porcentuales contribuye a una mayor consistencia para determinar qué partidas involucran importancia relativa, cabe aclarar que el auditor no podrá utilizar tales directrices como sustituto del buen juicio profesional".⁴³

Otro "...método para determinar un monto base apropiado es identificar un componente crítico de los estados financieros. Un componente crítico es uno en que creemos que probablemente se concentrarán personas razonables que confien en los estados financieros, considerando la naturaleza de la entidad. Por ejemplo, para una entidad en manos del público, podríamos identificar utilidad antes o después de impuestos como un componente crítico. En circunstancias en que la liquidez o la solvencia están en tela de juicio, podríamos identificar los derechos de los accionistas o los activos circulantes como un componente crítico.

Si elegimos un monto base mediante la identificación de un componente crítico, consideramos si ese componente es aplicable para nuestros propósitos en esas circunstancias".⁴⁴

⁴¹ / IBID, pag. 39.

⁴² / IBID, pag. 38.

⁴³ / IBID, pag. 38.

⁴⁴ / Deloitte Ross Tommatsu International, El Enfoque Internacional de Auditoría, pag. 79.

"Las personas razonables que confían en los estados financieros pueden ser más sensibles a las cifras erróneas en determinadas cuentas que en otras. Podemos haber tomado esto en cuenta al aplicar las directrices cuantitativas de que se trató arriba. Empero, normalmente no es práctico diseñar procedimientos que aseguren la detección de cifras erróneas que sólo puedan considerarse materiales cualitativamente. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre lo razonable de los estados financieros en conjunto, no sobre lo razonable de cuentas particulares consideradas por separado. No obstante, estamos alerta respecto de las cifras erróneas en cuentas sensibles. En algunas circunstancias, podremos decidir usar un monto menor de importancia relativa para probar las cuentas o transacciones sensibles; más comúnmente identificamos como factores de riesgo las condiciones que son causa de que ciertas cuentas o transacciones sean sensibles, y hacemos pruebas sustantivas".⁴⁵

3.3 DESARROLLO DEL PLAN DE AUDITORIA

3.3.1 PLANEACION DEL ENFOQUE DE AUDITORIA

El plan de auditoría debe basarse en la información reunida durante la ejecución de las actividades descritas en los temas 3.1 (actividades a ejecutar previo a aceptar el trabajo de auditoría) y 3.2 (desarrollo de la planeación preliminar), pues la auditoría debe ser planeada en forma eficiente para obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes.

⁴⁵ / IBID, pag. 72.

De esta forma, el desarrollo del plan de auditoría debe incluir:

- a) Un enfoque general, dirigido al riesgo de auditoría relacionado con los estados financieros tomados en conjunto y al riesgo inherente y de control de cada componente en particular. Y
- b) Un enfoque individual, dirigido al riesgo inherente y de control específico para cada afirmación en particular, dentro de cada componente de los estados financieros.

3.3.1.1 Enfoque general:

La planeación de este enfoque de auditoría es llevado a cabo por el auditor para cada revisión en particular, con la ayuda del "proceso de estandarización del riesgo de auditoría" descrito en el tema 3.1.2.1 (Evaluación del riesgo de auditoría en la planeación preliminar).

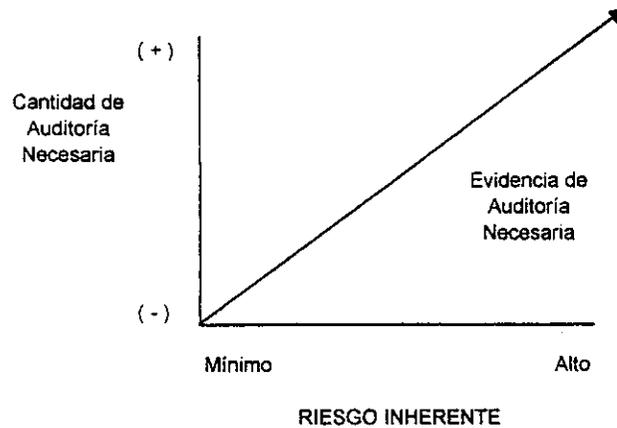
- a) Relación entre riesgo de auditoría y enfoque de auditoría

La evaluación del riesgo de auditoría está directamente relacionada con la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar. Es decir, de la evaluación del riesgo de auditoría depende el enfoque a aplicar, el cual determinará la cantidad necesaria de satisfacción de auditoría a obtener.

- b) Efectos del riesgo inherente

El riesgo inherente afecta directamente la cantidad de evidencia de auditoría necesaria para obtener la satisfacción de auditoría suficiente para validar una afirmación. Cuanto

mayor sea el nivel del riesgo inherente, mayor será la cantidad de evidencia de auditoría necesaria.



Esta cantidad puede estar representada tanto en el alcance de cada prueba en particular como en la cantidad de pruebas necesarias. Es difícil pensar que un riesgo inherente alto pueda ser reducido con una sola prueba de auditoría, aunque ésta fuese de gran alcance. Al contrario, un riesgo inherente mínimo puede ser tratado con un sólo procedimiento de carácter global.

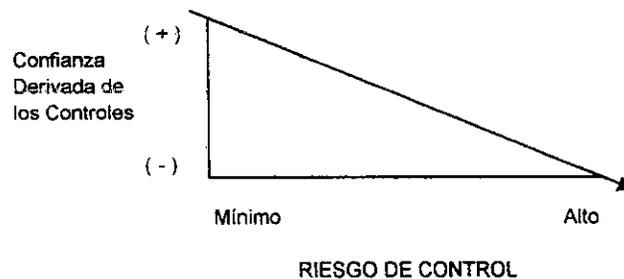
c) Efectos del riesgo de control

El riesgo de control afecta la calidad del procedimiento de auditoría a aplicar y en cierta medida también su alcance, asimismo depende de la forma en que se presenta el sistema de controles del cliente.

En términos generales, si los controles vigentes son fuertes, el riesgo de que existan errores es mínimo y, en cambio, si los controles son débiles, el riesgo de control será alto, pues los sistemas no estarán capacitados para detectar esos errores o irregularidades y la información que brinden no será confiable.

Por lo tanto, un riesgo de control mínimo o bajo implica la existencia de controles fuertes, o sea están correctamente diseñados, verificar que funcionan adecuadamente en la práctica brindará un grado de satisfacción de auditoría.

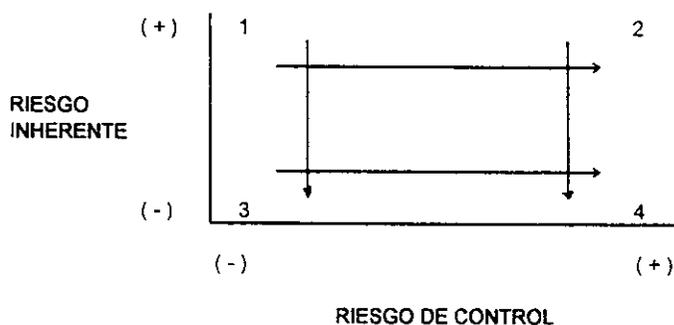
Si en cambio, los controles son débiles, el resultado de su prueba no sería satisfactorio y debería complementarse con pruebas de transacciones y saldos.



d) Combinación del riesgo inherente y de control

La combinación de los niveles de riesgo inherente y de control, da la cantidad y calidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.

En una matriz que mide los riesgos inherente y de control se puede establecer en forma clara la relación existente entre ambos:



Del nivel de riesgo inherente depende la cantidad de satisfacción de auditoría necesaria y del nivel del riesgo de control, la calidad de la misma.

Midiendo el nivel de riesgo inherente, en los casos 1 y 2 (alto riesgo inherente, alto riesgo de control) se deberá obtener mayor satisfacción de auditoría que en los casos 3 y 4 (mínimo riesgo inherente, alto riesgo de control). A su vez, cualquiera que sea el riesgo de control a medida que el riesgo inherente se acerque a 3 o 4 (se reduzca), la cantidad de procedimientos a aplicar y su alcance lo harán.

Respecto a los niveles de riesgo de control, en 1 y 3 (alto riesgo inherente, bajo riesgo de control), existen buenos controles en los que se puede confiar y en 2 y 4 (alto riesgo inherente, alto riesgo de control), estos controles no son confiables.

Por lo tanto, en los casos 1 y 3 (alto riesgo inherente, mínimo riesgo de control), son factibles de aplicar procedimientos de cumplimiento mientras que en 2 y 4 (alto riesgo inherente, alto riesgo de control), resultará más eficaz y eficiente emplear procedimientos sustantivos.

Combinando ambos casos resulta:

CASO 1: ALTO RIESGO DE INHERENTE Y MINIMO RIESGO DE CONTROL

Corresponde aplicar pruebas de cumplimiento (por el riesgo de control), que brinden suficiente satisfacción de auditoría (por el riesgo inherente).

CASO 2: ALTO RIESGO INHERENTE Y ALTO RIESGO DE CONTROL

Corresponde aplicar pruebas sustantivas (por el riesgo de control), con un alcance extenso (por el riesgo inherente).

CASO 3: MINIMO RIESGO INHERENTE Y MINIMO RIESGO DE CONTROL

Como ambos riesgos son mínimos, es decir, la probabilidad de ocurrencia de errores es remota, no corresponde asignar demasiados esfuerzos de auditoría a este caso. Seguramente será suficiente la aplicación de algún procedimiento analítico global.

CASO 4: MINIMO RIESGO INHERENTE Y ALTO RIESGO DE CONTROL

No es necesario aplicar extensas pruebas (por el riesgo inherente), pero como existen problemas de control, será oportuno aplicar algún procedimiento sustantivo tendiente a reducir el riesgo del área que presente el problema.

3.3.1.2 Enfoque individual:

La planeación de este enfoque de auditoría es llevado a cabo por el auditor para cada afirmación de los estados financieros en particular, basándose en el tema 3.1.2.2 (Evaluación del riesgo de auditoría en el desarrollo del plan), de tal forma que pueda obtener una

seguridad razonable de que cada error potencial, considerado individualmente o en combinación con otros, no ocasione que los estados financieros sean materialmente erróneos.

Con base en esta información, al planear este enfoque de auditoría, se debe tener en cuenta:

- a) Si se han identificado riesgos específicos relacionados con errores potenciales y los factores que se tomaron en cuenta al hacer esta evaluación.
- b) Si la administración ha establecido controles en los que se pueda confiar.
- c) La naturaleza y grado de pruebas sustantivas que se necesitan, basados en la evaluación del riesgo de auditoría y la decisión de si se debe o no confiar en el control interno.

En el desarrollo de este enfoque, se debe separar como primer paso, los errores potenciales para los que se han identificado riesgos específicos, de aquellos para los que no fue identificado ninguno.

De esta manera, por cada error potencial para el que se ha identificado un riesgo específico, el auditor debe decidir si:

- a) Confiar en controles que disminuyan el riesgo específico y efectuar pruebas sustantivas confiando en dichos controles. O
- b) Efectuar pruebas sustantivas sin confiar en los controles establecidos por la administración del cliente.

La primera alternativa puede ser adecuada si existen controles efectivos que puedan ser probados eficientemente. Si el auditor pretende confiar en controles que disminuyen riesgos

específicos, los podría probar cada año para asegurarse de que funcionan efectiva, eficiente y consistentemente.

Por otro lado, por cada error potencial para los que no se ha identificado un riesgo específico, el auditor debe decidir si:

- a) Confiar en controles que contribuyan a la confiabilidad del sistema contable y efectuar pruebas sustantivas confiando en dichos controles. O
- b) Efectuar pruebas sustantivas sin depositar ningún grado de confianza en los controles establecidos por la administración del cliente.

Si el auditor pretende confiar en controles que contribuyan a la confiabilidad de los sistemas contables, puede decidir probar tales controles bajo un plan rotativo anual con el propósito de verificar que funcionan efectiva, eficiente y consistentemente.

3.3.2 PLANEACION DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

3.3.2.1 Pruebas de controles:

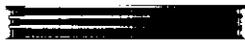
- a) **Pruebas que disminuyen riesgos específicos identificados.** Por cada error potencial para el que se haya identificado un riesgo específico, se puede confiar en los controles si la administración ha implementado controles relacionados con el error potencial, que bien, impidan que ocurran errores importantes o aseguren su detección, disminuyendo con ello el riesgo. Si se planea confiar en tales controles se deberán diseñar pruebas

para confirmar que han operado en forma efectiva y consistente durante todo el ejercicio que se audita.

- b) **Pruebas para confirmar la confiabilidad de los sistemas contables.** Por los errores potenciales para los que no se han identificado riesgos específicos, se puede confiar en los controles que contribuyen a la confiabilidad de los sistemas contables que procesan clases de transacciones materiales. Si se planea confiar en tales controles se deberá acrecentar el conocimiento de los sistemas contables, a fin de identificar los controles pertinentes. Si el proceso contable del cliente es computarizado se deben identificar y tomar en cuenta el diseño de los controles generales por computadora que contribuyan a la confiabilidad de los sistemas contables; pudiendo probar ambas clases de controles, ya sea periódicamente bajo un plan rotativo o anualmente, dependiendo de cuál sea más eficiente.

Si es eficiente, se deberá establecer o actualizar un plan rotativo para probar controles, incluyendo controles generales por computadora. Este plan deberá permitir verificar ampliamente los controles cada año, el cual, conjuntamente con el trabajo hecho en el pasado, proporcionará una seguridad razonable respecto a la confiabilidad de los sistemas contables. El plan deberá incluir efectuar en el año corriente la prueba de:

- i) Sistemas contables nuevos o significativamente cambiados.
- ii) Sistemas contables que no han sido probados en los últimos cinco años, como mínimo.
- iii) Cuando menos un sistema contable.



Por los sistemas contables seleccionados para su prueba en el año corriente, se deberán probar los controles que se dirigen a los errores potenciales relacionados con clases de transacciones materiales procesados por estos sistemas. Se deberán diseñar además, pruebas para confirmar que estos controles han operado en forma efectiva, eficiente y consistente durante todo el ejercicio. Si el sistema contable del cliente es altamente computarizado, se deberá involucrar normalmente, a un especialista de auditoría por computadora, tanto para diseñar el plan rotativo como para identificar y probar los controles.

Si el auditor opta por no confirmar la confiabilidad de los sistemas contables bajo un plan rotativo, deberá probar anualmente cada control en que tenga la intención de confiar.

3.3.2.2 Pruebas sustantivas:

Para cada error potencial se deberá planear hacer pruebas sustantivas a uno de tres niveles, dependiendo de si se ha identificado un riesgo específico y se proyecta confiar en los controles. Los tres niveles de pruebas sustantivas son:

- a) **Pruebas sustantivas enfocadas.** Son pruebas sustantivas que se deben llevar a cabo si se han identificado riesgos específicos relacionados con errores potenciales y no se pretende confiar en controles que puedan disminuir el riesgo.

- b) **Pruebas sustantivas de nivel intermedio.** Son pruebas sustantivas que se deben realizar si no se han identificado riesgos específicos relacionados con errores potenciales y se opta por no confirmar la confiabilidad de los sistemas contables.
- c) **Pruebas sustantivas de nivel básico.** Son pruebas sustantivas que se deben llevar a cabo si se decide confiar en los controles y no se han identificado riesgos específicos.

Al planear las pruebas sustantivas se debe tomar en consideración los tipos de procedimientos que pueden aplicarse efectiva y eficientemente a errores potenciales y cuentas particulares. Se deberán diseñar procedimientos analíticos sustantivos, pruebas de detalles o una combinación de ambos, para proporcionar el nivel requerido de seguridad para cada error potencial.

3.3.3 ELABORACION DEL MEMORANDUM DE PLANEACION DE AUDITORIA

El propósito de elaborar este memorándum consiste en que el auditor deje evidencia de que ejecutó un proceso apropiado de planeación de la auditoría y que tomó en consideración todos los asuntos significativos que la afectan, haciendo resaltar en él, los problemas identificados durante las actividades de planeación preliminar y de evaluación de riesgo de auditoría, al igual que sus decisiones concernientes a la confianza en el control interno y pruebas sustantivas.

La forma y contenido de este memorándum variará según el tamaño y las circunstancias del trabajo, y deberá referirse como mínimo a:

- a) Cambios en el negocio del cliente, que afecten la auditoría.

|



- b) Cambios importantes o debilidades en el ambiente de control, que afecten el trabajo de auditoría.
- c) Cambios significativos en el proceso contable, incluyendo la evaluación de la complejidad de los sistemas contables computarizados.
- d) Determinación de la importancia relativa.
- e) Riesgos específicos identificados en afirmaciones particulares y las respuestas planeadas para tales riesgos.
- f) Plan de auditoría para áreas clave.
- g) Objetivos de servicio al cliente.
- h) Otros asuntos que se consideren de importancia, como podría ser, el uso de auditores internos o inclusión de especialistas.

CAPITULO IV

PLANEACION ADMINISTRATIVA

La planeación administrativa tiene como objetivo, facilitar el control sobre la realización de una auditoría de estados financieros.

Para propósitos de control, la planeación administrativa debe incluir como mínimo: las ubicaciones designadas para realizar el trabajo, las necesidades estimadas de personal, las fechas de realización de las tareas significativas, las fechas en que se finalizarán las fases de detalle y del informe, y el costo estimado total; también deben establecerse las tareas específicas a realizar y quién las llevará a cabo. Estos detalles son necesarios para la supervisión efectiva, la dirección general y el control administrativo de la auditoría y para mantener un control sobre la cantidad y calidad del trabajo realizado.

Algunos procedimientos básicos incluyen la recopilación de datos de archivos permanentes, la evaluación de sistemas de control interno, el diseño de programas de auditoría y la preparación de los papeles de trabajo.

4.1 ORGANIZACION DEL PERSONAL DE AUDITORIA

Gracias al conocimiento que haya adquirido al iniciar sus relaciones con el cliente en una auditoría inicial, o aquella acumulada de años anteriores, así como del programa de



auditoria planeado, el auditor se encuentra en una posición adecuada para determinar el tipo de conocimiento que deban poseer las personas encargadas de realizar la auditoria.

Al nombrar al personal es necesario considerar la integración del grupo que intervendrá en la ejecución de la auditoria, en términos de responsabilidad general, supervisión y oportunidad de las pruebas de auditoria que se realizarán.

Generalmente, un equipo de auditores consiste de:

- 1) Un socio encargado del trabajo, quien tiene la responsabilidad inicial y final de la auditoria.
- 2) Un socio revisor, quien se encarga de verificar que el contenido del informe de auditoria esté soportado con el contenido de los papeles de trabajo.
- 3) Un gerente, quien se encarga de que el informe sea debidamente preparado sobre la base de la información recopilada durante la auditoria.
- 4) Uno o más supervisores, quienes coordinan y supervisan la ejecución de la auditoria.
- 5) Uno o mas encargados, quienes son responsables de la ejecución de la auditoria y del trabajo que realizan los asistentes.
- 6) Asistentes, aquellos que llevan a cabo los procedimientos de auditoria planificados, bajo la supervisión del encargado.

El equipo de auditores generalmente tiene como respaldo a todo el personal del despacho, así que, conforme se requiera, podrá consultar al experto en PED (Procesamiento Electrónico de Datos), al especialista en materia fiscal y al experto en la industria.

4.1.1 ASIGNACION DE PERSONAL A DISTINTOS TRABAJOS

Este elemento está diseñado para asegurar que el trabajo de auditoría se realizará por personas con la capacidad técnica y habilidad requeridas. La primera norma de auditoría generalmente aceptada exige que el trabajo sea llevado a cabo por personas que tengan el entrenamiento técnico adecuado y capacidad como auditores. El despacho debe establecer la política de cumplir con esta norma asegurándose de igualar las necesidades de cada trabajo con la capacidad de su personal.

Los pasos que el despacho puede tomar para el cumplimiento de este objetivo son:

- "1) Planeación anual de la necesidad total de personal profesional para todos los trabajos de auditoría del despacho,
- 2) La identificación oportuna de requerimientos de personal de trabajos específicos y
- 3) El uso de presupuesto de tiempo al determinar la necesidad de personal y al programar el trabajo de auditoría."⁴⁶

Sin embargo, el despacho puede tomar la decisión de designar a un encargado como responsable de la asignación del personal, quien debe identificar las necesidades de fuerza de trabajo para cada compromiso y establecer un presupuesto de tiempo, considerando además, la experiencia y habilidad de cada uno de los asistentes. Debe considerarse también, la complejidad del trabajo, la necesidad de continuidad en su ejecución, la necesidad de rotación del personal y su disponibilidad.

⁴⁶ / Walter H. Weil, Richard E. Cleaver, William W. Boynton, Auditoría Moderna, pag. 200.

Este proceso también involucra instruir al personal que formará parte del equipo de trabajo, sobre los objetivos que se persiguen con los procedimientos y pruebas que se habrán de realizar.

Por lo tanto, una adecuada asignación de personal permitirá al despacho de auditoría que tanto el desarrollo del trabajo de campo como la elaboración de las cartas a la gerencia e informes sean realizados por personal con las cualidades, destrezas y conocimientos técnicos necesarios en cada caso.

4.2 PREPARATIVOS INICIALES EN EL DESPACHO

Cuando un equipo de auditores es asignado para la ejecución de una auditoría, debe asegurarse que previo a destacarse en las oficinas del cliente para la realización del trabajo de campo, cuenta con los materiales y documentos necesarios para cumplir con los objetivos de su asignación. Entre estos materiales y documentos se pueden mencionar los siguientes:

- a) Papeles de trabajo e informe y carta a la gerencia de la revisión anterior (en caso de una auditoría recurrente), para utilizarlos como referencia en la ejecución de la nueva auditoría.
- b) Archivo permanente, cuando se trate de una auditoría recurrente. En caso de ser la primera, éste se deberá formar con base al índice de contenido descrito en el tema 4.6.3 que se describe más adelante.

- c) Formas de auditoria para planeación, índices de archivos y carpetas o pastas de papeles, programas de trabajo por áreas, solicitudes de confirmación y papelería para vaciar y tabular información.
- d) Carta compromiso debidamente aprobada por el cliente, para conocer sobre la clase, objetivos y alcance de la auditoria; así como el monto de los honorarios para control de la facturación.
- e) Solicitud y control de papelería y útiles, para asegurarse que el trabajo de campo se desarrollará sin limitaciones o abusos con estos materiales. VER ANEXOS VIII Y IX.
- f) Solicitud, control y liquidación de viáticos, en caso de que el trabajo de campo deba ser realizado fuera de la ciudad capital (en un departamento), o en un país distinto (en caso de que la contratación del servicio incluya viajes al exterior para realizar procedimientos específicos o el trabajo de campo completo). VER ANEXOS X, XI Y XII.

4.3 CONDICIONES DE TRABAJO EN LAS OFICINAS DEL CLIENTE

Con frecuencia se critica más a los auditores por la falta de tacto, orden, disciplina y de diplomacia en el trato con el cliente y en el desarrollo de su trabajo en las oficinas de éste, que por la incapacidad para analizar en debida forma los datos que les proporcionan. "El auditor debe mantener una actitud amistosa y de franca cooperación con los empleados del cliente con objeto de que éstos le ayuden y no entorpezcan su trabajo. Sin embargo, debe evitarse una excesiva familiaridad y el auditor no debe permitirse por ningún concepto solicitar favores ni del cliente ni de su personal. Debe tenerse mucho cuidado en entorpecer

{



lo menos posible la rutina del trabajo de la oficina del cliente, y debe evitarse a toda costa el criticar al personal".⁴⁷

Los despachos o firmas de Contadores Públicos y Auditores procuran preparar a su personal para que controle su conducta durante la permanencia en las oficinas de los clientes, a continuación se incluyen algunas de las instrucciones que con frecuencia estos despachos recomiendan a su personal, las cuales coadyuvarán a que el trabajo realizado sea eficiente y efectivo y no surja ningún tipo de problema con el cliente y su personal:

1. Su horario de trabajo debe ser el del cliente, sea usted puntual.
2. Si no se permite fumar en las oficinas del cliente, no fume.
3. No haga llamadas telefónicas innecesarias desde las oficinas del cliente y absténgase de recibir visitas personales en las mismas.
4. Lleve suficiente dinero para sus gastos personales.
5. Su aspecto personal debe ser pulcro y es esencial que se comporte usted como persona decente, pues la negligencia en estos dos aspectos de la conducta humana es desventajosa para el auditor y desacredita la firma o despacho que le emplea, a la que siempre se juzga por sus empleados.
6. No pida a gritos la información que desea, ni a los empleados de la oficina del cliente, ni a sus ayudantes, porque esto molesta a los demás empleados y disgusta a la persona a la cual se dirige.

⁴⁷ / W.A. Brown, Manual del Contador, T. no. 17, pág. 1996.

7. Evite las preguntas innecesarias y las discusiones estériles, ya que le harán malgastar su tiempo y el de los empleados de la oficina en que trabaja. Las quejas de esta clase por parte de los clientes son desagradables, y las hacen con más frecuencia de lo que se imaginan los empleados.
8. Los asistentes que estén en un cliente para realizar su trabajo sólo deben intervenir por instrucciones del jefe, así como también para dirigirse a los empleados del cliente. Recuerde que nada contribuirá tanto a crear el antagonismo del jefe encargado del trabajo como sentir que no tiene completo dominio sobre las tareas de que es responsable. Es él quien tiene toda la responsabilidad y debe decidir todas las cuestiones que atañen al trabajo.
9. No pida informes a menudo a los empleados del cliente. Anote las preguntas y resérvelas para el momento oportuno. Observe cuáles son los momentos en que disminuye el trabajo y haga entonces sus consultas. Muchas de las preguntas que hubiera hecho cediendo al impulso del momento, le parecerán inútiles o ridículas una hora después.
10. En caso de que por cualquier razón no pueda llegar a las oficinas del cliente a la hora debida, o tenga que salir durante las horas de oficina, avise a su propia oficina. Producirá muy mala impresión que lo llamen de su oficina a la del cliente cuando esté usted fuera.

}



11. Para facilitar las llamadas telefónicas desde su oficina, el jefe encargado del trabajo debe presentarse con la telefonista del cliente y si las oficinas son muy extensas, debe indicarle a dónde podrá transmitir la llamada.
 12. No pierda nunca el tiempo en la oficina del cliente.
 13. No discuta los asuntos del cliente, ni el estado en que encuentra los registros o datos, ni dé su opinión acerca de la habilidad de los empleados, etc., sin necesidad o donde la conversación pueda ser escuchada por el personal del cliente o por personas extrañas.
 14. Si el cliente le hace una sugerencia, escúchelo. No discuta con él. Resérvese su opinión hasta que haya examinado bien el asunto. Sea siempre respetuoso. Escuche, discierna y, en caso de duda, consulte el asunto con sus jefes inmediatos en el despacho.
- Cuando el equipo de auditoría llega por primera vez a las oficinas del cliente, el encargado de recibirlos les asignará un espacio físico adecuado para que puedan desarrollar su trabajo en forma cómoda e independiente. El encargado a quien se le ha encomendado el trabajo, además de revisar con cuidado el sistema de contabilidad del cliente, sus registros y la organización de su contabilidad, debe procurar identificar fácilmente a las personas encargadas de los registros. También debe familiarizarse con el procedimiento y la rutina seguidos en todo el sistema contable, con la situación de los archivos o ficheros de datos y con las horas en las cuales tendrá a su disposición los libros y datos, de modo que pueda hacer planes para su trabajo ocasionando los menores inconvenientes posibles a la marcha normal del trabajo de la oficina del cliente.

4.4 CONDICIONES DE TRABAJO EN EL DESPACHO

El despacho de auditoria es responsable de proveer a su personal las condiciones necesarias para el buen desarrollo de las responsabilidades asignadas a distintos niveles en sus propias oficinas, tales como: espacio fisico, equipo adecuado y biblioteca con informacion sobre industrias especializadas y auditoria en general.

El espacio fisico incluye, además de escritorios o cubículos para concluir los trabajos realizados, las cartas a la gerencia o informes, espacio suficiente para archivar ordenadamente los legajos de papeles que han sido finiquitados y poderlos localizar rápidamente para efectuar revisiones posteriores; así como espacio adecuado para archivar en forma ordenada, los legajos de papeles de revisiones con más de dos años de antigüedad, durante el tiempo prudencial que estipulan las normas de auditoria.

Cuando se habla de equipo adecuado, se refiere principalmente a equipo electrónico reciente, que esté en perfectas condiciones de ejecución y con programas (software) actualizados que permitan al personal preparar los informes y cartas a la gerencia en forma rápida. Este aspecto se refiere no sólo a la calidad del equipo, sino que también a la cantidad, pues de la cantidad de equipo que se tenga depende, además de las habilidades y conocimientos del personal, que el resultado final del trabajo de auditoria sea entregado al cliente en el tiempo mínimo posible.

Es importante que el despacho cuente con una biblioteca lo más completa posible para que el personal disponga de materiales de consulta inmediata sobre información relacionada con los distintos temas de auditoria o sobre la industria de alguno de sus clientes. Este

aspecto permitirá que el análisis, desarrollo y conclusiones del trabajo que se desarrolle cumpla con los requisitos técnicos necesarios y un nivel de calidad adecuado.

4.5 PRESUPUESTO Y CONTROL DE TIEMPOS

"La utilización de presupuestos o plazos de tiempo detallados para registrar y comparar el tiempo estimado y el real dedicado a cada actividad proporciona dos tipos diferentes de control sobre los trabajos de auditoría. La información proporcionada por estos registros detallados puede utilizarse como base del establecimiento o revisión de los honorarios de auditoría y como medio de evaluación de la distribución del tiempo entre sus diferentes fases.

La preparación de un presupuesto de tiempos constituye un procedimiento que debe llevarse a cabo de forma continua, ya que el registro de las estimaciones originales de tiempos debe realizarse antes del comienzo de los trabajos y el registro del tiempo real empleado no puede hacerse hasta que se haya acabado cada una de las actividades concretas. Sin embargo, se pueden hacer comparaciones entre el tiempo previsto y el real durante el curso de la auditoría y esta información puede utilizarse a continuación para preparar la introducción de los cambios necesarios para mantener el plazo de tiempo establecido inicialmente o para ajustar el alcance de los resultados de los trabajos de auditoría".⁴⁸

Generalmente, los despachos de auditoría han establecido un control de tiempos por auditor y por cliente en forma quincenal, esto les permite mantener un monitoreo permanente del tiempo invertido por cada auditor en cada cliente y hacer una comparación entre el

⁴⁸ / James W. Cannon, Paul C. Newirth, John F. Levy, Manual de Auditoría II, pag. 297.

tiempo presupuestado y el real invertido, para ajustar el plazo previsto, el alcance del trabajo o los honorarios para revisiones posteriores o para la revisión que se está realizando, si es que se convino con el cliente un rango de honorarios con un mínimo y un máximo tal como se indicó en el tema 3.1.4.3. del Capítulo III, relacionado con los honorarios profesionales.

Este control de tiempo debe llevarse cronológicamente en los formatos establecidos para cada caso. El control por cliente debe adjuntarse a cada trabajo de acuerdo a los procedimientos efectuados. El control por auditor debe ser entregado al jefe inmediato superior para que sea autorizado y para que sirva de base en la comparación con el tiempo presupuestado al inicio del trabajo, el cual debe coincidir exactamente con el tiempo detallado en el control por cliente, tanto en la cantidad de horas invertidas como en los procedimientos efectuados. VER ANEXOS XIII, XIV Y XV.

4.6 ARCHIVOS DE PAPELES E INDICES DE REFERENCIACION

Los papeles de trabajo pertenecen al auditor. Sin embargo, estos derechos de propiedad están sujetos a restricciones impuestas por su propia profesión, pues el código de ética profesional del AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), estipula que un auditor no deberá revelar cualquier información confidencial que obtenga durante el curso de un trabajo profesional, excepto con el consentimiento del cliente.

La custodia de los papeles de trabajo le corresponde al auditor y él es el único responsable. Los papeles de trabajo que se incluyen en el archivo permanente se conservan indefinidamente, no así los del archivo administrativo y corriente que deberán retenerse por

{



un período mínimo de seis años; según lo establecido en la Norma de Auditoría No. 2, titulada "Papeles de Trabajo" emitida por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.

4.6.1 ARCHIVO ADMINISTRATIVO

Este archivo contiene una acumulación de documentos e información referente a los aspectos administrativos de una auditoría con un cliente específico, cuyo orden y contenido puede variar de un despacho de auditores a otro, pero por lo general incluye:

- a) Índice de contenido,
- b) Control de tiempos,
- c) Control de confirmaciones,
- d) Supervisión del trabajo,
- e) Certificación de lectura de actas,
- f) Observaciones para carta a la gerencia,
- g) Seguimiento a recomendaciones de carta(s) a la gerencia anterior(es),
- h) Asuntos pendientes, y
- i) Cualquier otra información o documentos que se considere le permitirán al auditor administrar en forma eficiente la auditoría que realiza.

Adicionalmente, si se considera necesario, en este archivo se puede incluir la correspondencia importante intercambiada con el cliente durante el período de pre-auditoría o durante su ejecución y asuntos fiscales de un mismo período.

4.6.2 ARCHIVO CORRIENTE

Este archivo contiene la acumulación de información y documentos que evidencian el trabajo realizado por el auditor independiente y que soportan la opinión vertida en el dictamen respectivo.

La forma y contenido deben ser diseñados de acuerdo con las circunstancias particulares de cada auditoría que se realiza, pero por lo general incluye:

- a) Índice de contenido;
- b) Sumario de auditoría (programa soporte del informe, listado de revisión final, copia final del informe, copia final de la carta a la gerencia, memorándum de conclusión de auditoría, carta de representación de la gerencia, lectura de actas, confirmación de abogados y declaración Impuesto sobre la Renta (ISR), cálculo y anexos del periodo actual y anterior.
- c) Planeación técnica de auditoría (evaluación del riesgo, aceptación del trabajo, términos del trabajo, conocimiento del negocio del cliente, conocimiento del ambiente de control, conocimiento del proceso contable, procedimientos analíticos preliminares e importancia relativa);
- d) Estados financieros (proporcionados por el cliente, balance clasificado de activo, balance clasificado de pasivo, estado de resultados, estado de patrimonio de los accionistas, hoja de trabajo para la elaboración del estado de flujos de efectivo, ajustes y reclasificaciones propuestos);
- e) Evaluación del control interno;

- f) Pruebas de control; y,
- g) Revisión de los estados financieros (cédulas sumarias y analíticas).

4.6.3 ARCHIVO PERMANENTE

Este archivo contiene material que tiene aplicación en cada trabajo repetitivo del auditor, el cual es conservado en un expediente clasificado para poder localizar la información necesaria en forma fácil, cuya importancia histórica es relevante para la ejecución de la auditoría. La recopilación de datos para este archivo es una operación ininterrumpida. En una auditoría nueva debe revisarse el historial de la entidad que se audita y actualizarse toda la información significativa referente a las operaciones de períodos anteriores y presentes.

Este archivo debe ser revisado y actualizado cada año, eliminando de él lo inútil y si fuese apropiado, por su importancia histórica, se pueden almacenar por el tiempo que el auditor crea conveniente, en un expediente o archivo muerto o de papeles sustituidos.

El orden del contenido de este archivo puede variar de un despacho de auditoría a otro, pero generalmente incluye:

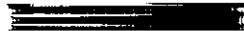
- a) Índice de contenido;
- b) Capital (escritura de constitución y modificaciones);
- c) Organización administrativa (estructura organizacional, manuales administrativos, directores, funcionarios y empleados principales);

- d) Aspectos tributario y fiscal (patentes, inscripción al registro tributario unificado, inscripción de representante legal y contador general así como actualizaciones, autorización y habilitación de libros y documentos);
- e) Asuntos laborales (inscripción al seguro social, reglamento interno de trabajo, sindicato de trabajo, compensaciones a ejecutivos y plan de participación de utilidades);
- f) Información contable (manuales contables, nomenclatura contable, registros contables principales, formularios en uso, descripción de sistemas, disposiciones financieras especiales, prácticas especiales de contabilidad y políticas contables principales);
- g) Propiedades (activos fijos y depreciación, terrenos);
- h) Convenios y contratos a largo plazo (inversiones, contratos de préstamos, contratos de arrendamiento);
- i) Contingencias (compromisos y obligaciones, asuntos legales);
- j) Otros (reuniones con el cliente sobre asuntos a largo plazo).

4.6.4 INDICES DE REFERENCIACION

La anotación de índices en los papeles de trabajo además de servir de guía y fuente de información en auditorías subsecuentes, es necesaria para que el trabajo que en ellos se realice sea adecuadamente utilizado para soportar el dictamen que el auditor vertirá y las sugerencias y recomendaciones que hará a la gerencia sobre las deficiencias detectadas.

f



Existen muchas alternativas en cuanto a la inclusión de índices de papeles de trabajo, para los archivos administrativo, corriente y permanente, de las cuales la mayoría es satisfactoria. En los ANEXOS XVI, XVII Y XVIII se ilustran estos métodos en forma alfabética y alfanumérica. Estos índices deben ser escritos con lápiz de color, preferiblemente rojo, en el margen superior o inferior derecho de cada papel de trabajo, donde sea más visible. Siempre que un papel de trabajo haga referencia a otro, debe existir un adecuado índice cruzado ("referencia cruzada"). El índice mismo debe ser archivado al inicio de cada legajo de papeles o archivo, identificando siempre el nombre del área o trabajo que contiene. Adicionalmente, las cédulas analíticas deben incluir referencia hacia las sumarias; y éstas, de igual forma, hacia los estados de trabajo o centralizadoras, y viceversa.

4.7 CONTROL DE FACTURACION Y CUENTAS POR COBRAR

Con el fin de cobrar a un cliente lo correcto, los despachos de auditores deben llevar registros de tiempo para cada miembro de su personal, por cada cliente; pues como se indicó en el tema 3.1.4.3 del Capítulo III, los honorarios normalmente son establecidos de acuerdo a tarifas por día o por hora según los diversos tipos de empleados que utilicen en la ejecución de un trabajo, multiplicado por el tiempo que se estima será necesario.

Sin embargo, no necesariamente los honorarios del despacho se basan exclusivamente sobre una tarifa por día o por hora, tal como se indicó también en el tema 3.1.4.3 mencionado; pero, en cualquiera de los casos, los controles de tiempos deben ser llevados en forma actualizada, así como el control de la facturación y de cuentas por cobrar, para lo cual los

despachos han establecido formas que les permiten controlar de una forma adecuada estos dos aspectos. VER ANEXOS XIX Y XX.

4.8. EVALUACION Y RETENCION DE EMPLEADOS

4.8.1 EDUCACION CONTINUADA

La primera norma personal, contenida en la Norma de Auditoría No. 1, establece que "el auditor deberá poseer preparación técnica y capacidad profesional adecuada" y que "es un técnico en la materia contable y en auditoría". Este último calificativo obliga al Contador Público y Auditor a procurar una preparación permanente, lo que significa que además de la instrucción académica que posee, debe estar al día en todos los conceptos relacionados con su campo, a efecto de sostener en forma constante, su calidad profesional. Por lo tanto, debido a los cambios significativos en el ambiente dentro del cual debe desenvolverse, es necesario establecer un proceso de educación continuada que le permita mantener buena calidad en los servicios que presta.

Los objetivos básicos de la educación continuada son los siguientes:

- a) Promover la capacitación constante de los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría con el propósito de mantener la calidad de los servicios.
- b) Ayudar a los miembros de la profesión a adaptarse a la evolución de nuevas técnicas y a las condiciones económicas cambiantes.
- c) Cumplir con las normas personales de Auditoría y Ética profesional.



- d) Promover la organización, coordinación y desarrollo de programas de Educación Profesional Continuada".⁴⁹

Los despachos de auditoría juegan un papel primordial en el cumplimiento de estos objetivos, pues para mantener la calidad profesional del despacho como tal y de su personal, organizan cursos de entrenamiento propios con participación obligatoria, promueven la participación en cursos fuera del país y proporcionan material de apoyo. Sin embargo, para asegurar que el proceso de educación continuada cumpla con los objetivos planteados, deben implementarse como mínimo, los siguientes lineamientos:

- a) El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores (IGCPA), ha creado una Comisión que se encarga de velar por la existencia de un programa de educación continuada y vigilar su cumplimiento.
- b) La Comisión proporciona asesoramiento a los profesionales de la Contaduría Pública y Auditoría, orientando a sus miembros hacia el alcance de la educación profesional continuada en áreas o materias relacionadas con la profesión.
- c) El IGCPA, a través de esta Comisión ha desarrollado un programa de educación continuada, respaldado por recursos adecuados de enseñanza. Adicionalmente, debe evitar que el enfoque del programa sea rígido, debido a que la naturaleza y alcance del programa para miembros en la práctica independiente individual o en los despachos de auditoría pueden ser diferentes de los requeridos por miembros que trabajan en la industria, comercio, educación, servicio público, etc.

⁴⁹/ Norma de Auditoría No. 17: "Educación Continuada", párrafo No. 2, pág. 107.

Finalmente, los requisitos mínimos del programa de educación continuada establecen que:

- a) El programa debe iniciarse de manera voluntaria vigilada. Es decir, que el IGCPA únicamente debe motivar a los profesionales para que se incorporen al mismo en forma voluntaria y hacer algún reconocimiento a los profesionales que cumplan con el programa.
- b) La comisión ha establecido una base de medida que sirve para evaluar el grado de educación de todos los profesionales que participen en el programa, para ponderar la duración de la actividad educativa, la evaluación, el objetivo de la actividad, el papel desempeñado por el profesional en la actividad técnica de enseñanza y el temario.
- c) "El período mínimo de educación continuada debe ser equivalente a treinta horas anuales".⁵⁰

Los cursos de entrenamiento establecidos por cada despacho pueden variar en orden y contenido, así como de enfoque a conveniencia de la experiencia y/o naturaleza de sus clientes; pero generalmente, el contenido temático es similar. VER ANEXO XXI.

4.8.2 EVALUACIONES DEL PERSONAL

El entrenamiento del personal de un despacho de Contadores Públicos y Auditores comienza después de haber sido admitido. El entrenamiento administrativo a que se somete es una combinación de auto-educación y entrenamiento proporcionado por los jefes inme-

⁵⁰ / Norma de Auditoría No. 17: "Educación Continuada", párrafo 7, pág. 109.

diatos superiores. El progreso profesional y retribución económica de los asistentes y demás personal está, generalmente, en relación directa con sus esfuerzos y capacidad; de tal forma que los despachos han establecido formas pre-impresas que incluyen todas las cualidades necesarias que deben poseer los empleados para optar a la promoción a un nivel superior del que actualmente ocupan, así como la forma en que cada aspecto deberá ser evaluado dentro de un rango de ponderación mínimo y máximo.

El orden del contenido y ponderación de las cualidades y aspectos incluidos en estas formas varía de un despacho a otro, no así su objetivo primordial: la promoción hacia un rango o puesto superior y el incremento del nivel salarial.

Estas evaluaciones del personal deben ser realizadas periódicamente, ya sea por antigüedad o por trabajo realizado, por parte del jefe inmediato superior, las cuales deben ser discutidas con el empleado previo a tomar cualquier decisión con base a los resultados obtenidos. VER ANEXO XXII.

4.8.3 RETENCION DE EMPLEADOS

Con relación a este aspecto tan importante, los ascensos y retribuciones económicas son dos factores importantes para motivar al personal. Sin embargo, todo depende del desarrollo personal y profesional, así como de los esfuerzos y capacidad de cada empleado y de las políticas y procedimientos del despacho para llevar a cabo este hecho; pues como se indicó en el tema 4.8.2 anterior, las evaluaciones periódicas son el instrumento de medición

más adecuado para que el despacho tome la decisión de retener a un empleado o prescindir de sus servicios.

4.9 RELACIONES PUBLICAS

4.9.1 CON LOS CLIENTES

"Respecto a las relaciones entre el auditor y su cliente, surge inmediatamente la cuestión de la clase de cliente de que se trata. En una empresa propiedad de una sola persona, ésta es el cliente, a menos que un acreedor o un comprador probable de la empresa solicite una auditoría. En el caso de una sociedad anónima, en que el auditor es nombrado por los accionistas o por el consejo de directores, la sociedad anónima como entidad legal evidentemente es el cliente; pero la responsabilidad del auditor se extiende hacia la gerencia y los accionistas. La relación existente entre un auditor y su cliente es a la vez legal y moral. El cliente podrá esperar con todo derecho el grado más alto de capacidad y experiencia profesionales, aplicadas en el cumplimiento competente de las actividades necesarias para practicar una auditoría. Cada auditoría es un contrato por medio del cual el auditor se compromete a dedicar toda su energía, a aceptar responsabilidad personal por su trabajo y a salvaguardar los intereses de su cliente en la medida de toda su capacidad.

El auditor no debe fomentar el antagonismo con los empleados del cliente que aparentemente no deseen cooperar con él; no debe considerar que los empleados del cliente son suyos. Debe conservar una actitud verdaderamente profesional mientras permanezca en



las oficinas y fábricas del cliente; y estas recomendaciones no significan que no pueda ser humano. Debe conservar una reputación intachable de honradez".⁵¹

4.9.2 CON OTROS AUDITORES

En las relaciones del auditor con sus colegas debe prevalecer un trato sincero y honorable. Debe evitarse escrupulosamente toda crítica personal. La responsabilidad del auditor hacia los demás de su gremio es en general, de naturaleza moral.

Según la Regla 14 de las Reglas de Conducta Profesional del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, "...se prohíbe licitar en forma de competencia, si la licitación viola cualquier regla de una sociedad reconocida de contadores públicos titulados o del consejo de contadores del Estado o territorio.

La licitación de competencia en la prestación de servicios, no es profesional sin el menor género de duda; este sistema mal intencionado ha existido durante bastante tiempo y ha sido difícil erradicarlo. Numerosas sociedades estatales han promulgado reglas prohibiendo esta clase de licitación".⁵² La eliminación de esta costumbre no se ha interpretado como el establecimiento de precios fijos entre todos los auditores; cada profesional puede fijar sus honorarios de acuerdo con sus deseos. Es posible que un cliente en perspectiva llame a un auditor sin informarle que ha citado también a otros; en estos casos, los auditores no podrán razonablemente ser acusados de licitar en competencia, pero todos podrán retirarse

⁵¹ / Arthur W. Holmes, Auditoría, Principios y Procedimientos, Pág.63.

⁵² / *IBID.*, Pág. 63.

tan pronto como sepan que el cliente está interesado únicamente en obtener el precio más bajo. Frecuentemente se presenta un caso de licitación informativa cuando un cliente solicita que un auditor iguale los honorarios más bajos que le han ofrecido.

4.9.3 CON EL PÚBLICO EN GENERAL Y PARTES INTERESADAS

"Las responsabilidades éticas y morales del auditor hacia el público ajeno a la profesión deben ser de tal naturaleza que este último, o un sector de la comunidad comercial, no reciba una impresión errónea sobre la situación de una empresa a través de un informe de auditoría o de los estados financieros publicados. Si un auditor no salvaguarda su responsabilidad moral hacia el público, perderá pronto su buena reputación. Si no salvaguarda sus responsabilidades legales, podrá incurrir en riesgos judiciales.

El auditor no debe tener parte en los intereses financieros de una empresa bajo escrutinio. Con objeto de alcanzar los mejores y más imparciales resultados, deberá tener el carácter de persona externa independiente y desinteresada. El auditor no deberá aprovechar los informes obtenidos en una auditoría, comunicándolos a otras personas para permitirles lucrar con ellos. Estos actos constituyen violaciones de la responsabilidad ética y moral debida al cliente y al público. El auditor no es un asegurador ni un fiador, pero si trabaja con el cuidado, diligencia y habilidad razonables normalmente en un profesional, proporciona al público cuanto es de esperarse en general de un criterio profesional acertado".⁵³ A medida

⁵³ / *IBID.*, páq. 160.

que se ensancha el campo de la contabilidad, el auditor debe estar preparado para aceptar y cumplir con las nuevas responsabilidades que el público espera de él.

Si es posible, es de desear que el auditor esté presente cuando se discute su informe con los banqueros del cliente. En la mayoría de los casos, un banco indicará por anticipado el tipo de informes que desea y la manera en que prefiere que éstos se presenten. Una cooperación sin reservas entre el banco y el auditor frecuentemente da por resultado un mejor entendimiento entre el auditor, el cliente y el banco.

4.10 PLANIFICACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

"La preparación de papeles de trabajo que cumplan con su cometido requiere una planificación minuciosa antes y durante la auditoria. Puede mejorarse la forma y contenido de los papeles si el auditor realiza una buena parte de la planificación, además se logra un ahorro sustancial de tiempo si se dispone de papeles bien planificados. Los papeles de trabajo reflejan los modelos básicos de investigación, recopilación de evidencia, pruebas y procedimientos. Si se perfeccionan estos modelos o patrones, mejorará la habilidad en la preparación de papeles de trabajo. Estos deben planificarse según el programa de auditoria y el informe que se haya de preparar. La información recopilada debería recogerse en el informe con un mínimo de reclasificación y realización de nuevos cálculos y escritos. El papel resumen de cada sección debería presentar una imagen global, con papeles complementarios más detallados.

El auditor debe conocer a fondo el trabajo de la auditoría a realizar antes de efectuar la planificación de los papeles de trabajo y debe estudiar los de revisiones anteriores si se trata de una auditoría posterior. Debe decidir si se cambia el formato y contenido o si deben permanecer invariables. Por lo general se referirá a sugerencias preparadas en examen anterior, y considerará también los cambios de situación al adoptar las decisiones finales. Si el programa no presenta cambios respecto a la auditoría anterior, puede que sea conveniente utilizar un programa del archivo permanente en lugar de preparar uno nuevo".⁵⁴

4.11 CONTROL DE CALIDAD

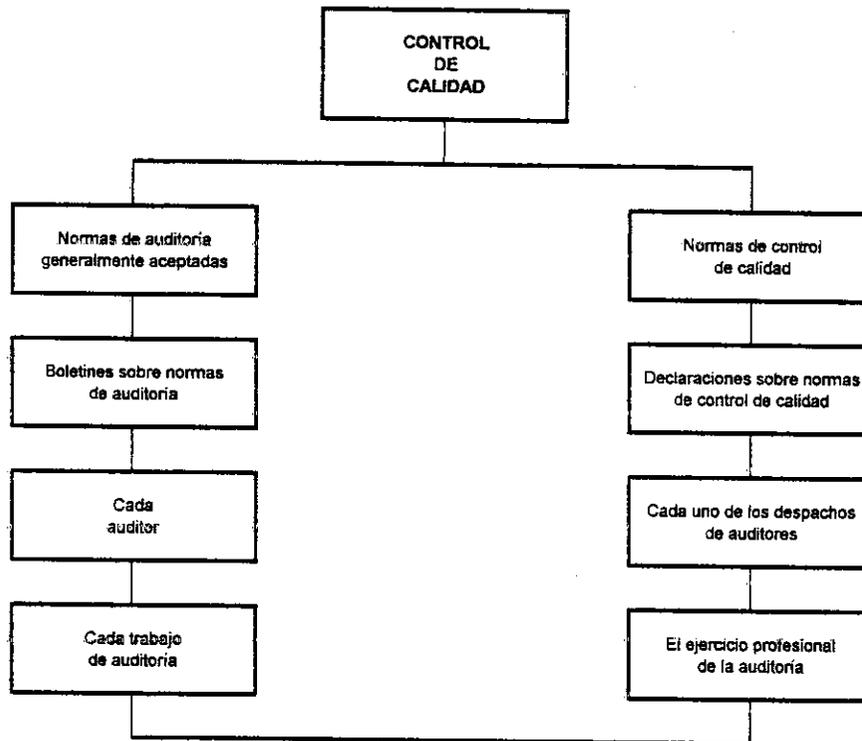
El control de calidad se aplica a todas las fases del examen del auditor, así como a la formulación de su dictamen.

Para tener suficiente seguridad de cumplir con principios de contabilidad generalmente aceptados, un despacho de Contadores Públicos debe establecer políticas y procedimientos de control de calidad en sus trabajos de auditoría en conjunto.

Toda profesión requiere calidad en los servicios que presta, y la profesión de contaduría pública no es ninguna excepción a la regla. "La calidad de los servicios de auditoría descansa en dos conjuntos de normas: GAAS..." (General Accepted of Auditing Statements - Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas) "...que se relacionan con el trabajo que realizan las personas individualmente consideradas y normas de control de calidad que se relacionan con la práctica de auditoría de un despacho de contadores en conjunto. Estas

⁵⁴ / James A. Cassin, Paul D. Neuwirth, John F. Levy, Manual de Auditoría 2, pag.299.

normas están íntimamente relacionadas, puesto que un despacho deberá cumplir con GAAS en sus trabajos de auditoría. De esta manera, el control de calidad de auditoría resulta ser responsabilidad tanto del auditor individual como del despacho de contadores...⁵⁵ como se muestra en la gráfica siguiente:



⁵⁵ / Walter G. Reil, Richard E. Wiegler, William C. Boynton, Auditoría Moderna, pag. 84.

Las tres normas personales establecidas por la Norma de Auditoría No. 1, están relacionadas con el carácter y conducta del auditor y la calidad de su trabajo; por lo tanto, se refieren a normas personales que éste debe aplicar en todas las fases del trabajo de campo, así como en el manejo de la información que obtiene como resultado del mismo. Estas normas se explican a continuación:

4.11.1 ENTRENAMIENTO Y DESTREZA TECNICOS

Toda profesión exige demostrar capacidad técnica en su desarrollo. En el caso particular de la contaduría pública, esta capacidad le permite a sus miembros ser suficientemente capaces en el desempeño de su trabajo; pues además, la sociedad espera que sean expertos tanto en contabilidad como en auditoría, de tal manera que el servicio que presten sea tan profesional como su categoría misma.

La primera norma general de auditoría señala que el examen debe ser realizado por una(s) persona(s) que tenga(n) entrenamiento y destreza técnicos como auditor(es), refiriéndose específicamente a (1) la educación necesaria para poder ingresar a la profesión, (2) la experiencia y entrenamiento profesional en auditoría y (3) mantener una educación profesional continua; pues la capacidad del auditor no sólo se determina por su educación y experiencia profesional, sino también por el cuidado, habilidad y eficiencia al realizar su trabajo.

En Guatemala, una persona puede ingresar al estudio de la contaduría pública y auditoría con un grado preuniversitario de Perito Contador o ya sea de bachiller o maestro; sin embargo, existen ciertas indicaciones técnicas en la preparación académica que se deben



conocer previo al inicio de la carrera, pues el conocimiento y experiencia no sólo en contabilidad sino que también en auditoría se consideran indispensables, si una persona habrá de considerarse apta para trabajar como auditor; quien deberá obtener la experiencia práctica a través de la supervisión de un auditor experimentado.

Por ejemplo, en los Estados Unidos de Norteamérica, el AICPA y la NASBA (National Association of Statal Business Accountants - Asociación Nacional de Consejos Estatales de Contadores), recomendaron un programa académico de cinco años para esta profesión, y los organismos estatales han aumentado los requisitos para poder presentar el examen en opción al título de Contador Público. Además, la AACSA (American Assembly of Collegiate Schools of Business - Asamblea Americana de Escuelas Comerciales de Colegiados), una organización del sector privado, estableció normas para acreditamiento de programas de contabilidad, acreditados por primera vez en el año de 1982. "Más de las tres cuartas partes de los estados exigen requerimientos de capacitación profesional continua para CP dentro de sus leyes de contabilidad y muchos otros fomentan tal educación. Como requisito para poder renovar su permiso para ejercer, es típico que a un CP se le pida que complete 120 h, de tal tipo de educación a través de un período de tres años con un mínimo de 20 h en un año dado."⁵⁶

⁵⁶ / cit. pag. 111.

4.11.2 INDEPENDENCIA

El auditor, al llevar a cabo su trabajo, debe estar libre de cualquier influencia de su cliente, pues su capacidad y entrenamiento técnicos por sí solos no le son suficientes.

La segunda norma señala, con respecto a todo aquello relacionado con el trabajo, que el(los) auditor(es) deberá(n) mantener una independencia de actitud mental.

Existen dos factores críticos para la independencia, de los cuales ninguno se puede medir con precisión. El primero se refiere al carácter de la persona y el segundo a la aceptación del público de tal persona. Por ejemplo, un árbitro de foot-ball puede ser intelectualmente honesto y por completo neutral respecto de los dos equipos disputantes; sin embargo, si uno de los dos equipos no lo considera así, la eficacia de éste en la ejecución de su trabajo se reduce irremediamente. Por lo tanto, no basta que de hecho el auditor sea independiente, sino que es necesario que el público lo reconozca y lo acepte como tal.

En realidad, la independencia es algo que está en la mente, se determina mediante atributos personales e integridad, y no puede evaluarse tangiblemente. Los auditores independientes deben mantener una imparcialidad de juicio y objetividad, reconociendo en todo momento su obligación de serlo no sólo con la administración, sino que con todos los usuarios interesados en sus informes.

Para conservar la confianza del público y su aceptación, los auditores independientes deben evitar todas aquellas situaciones que puedan conducir a personas razonablemente informadas a pensar que su independencia se ha visto menoscabada. Pues, por ejemplo, un auditor puede realizar una auditoría no prejuiciada en una compañía de la cual es accionista

}



principal o director, pero el público probablemente pensaría que existe un conflicto de interés que puede quitarle objetividad al examen y por consiguiente, también al informe presentado.

El requerimiento de independencia va más allá de los principios de contabilidad generalmente aceptados. El código de ética profesional del AICPA y las disposiciones de la comisión nacional de valores (SEC), ambos de los Estados Unidos de Norteamérica, contienen reglas específicas relacionadas con la independencia que el auditor debe mantener con respecto a sus clientes.

Por otra parte, existen dos acontecimientos relacionados con la independencia y que deben ser considerados al estudiar el tema: (1) el uso de comités de auditoría y (2) la prestación de servicios de consultoría administrativa a los clientes auditados.

Actualmente se piensa que la independencia del auditor se ve fortalecida por un comité de auditoría, razón por la cual muchas empresas los tienen (especialmente las transnacionales). Este actúa como un intermediario importante entre la administración y el auditor, sus funciones impactantes directamente para el auditor son:

- a) Designación del despacho de contadores públicos que vaya a realizar la auditoría.
- b) Comentar con el auditor el alcance de su examen.
- c) Invitar comunicación directa del auditor sobre problemas importantes que surjan en el desarrollo de la auditoría.
- d) Repasar con el auditor los estados financieros y el dictamen al concluir el trabajo de auditoría.⁵⁷

⁵⁷ / IBID. págs. 58 y 59.

Estas actividades proporcionan mayor confianza a los accionistas y demás personas interesadas, de que se está haciendo un verdadero esfuerzo porque se realice un examen realmente independiente de los estados financieros preparados por la administración. Estos comités han sido avalados por el AICPA, por la bolsa de valores estadounidense y por la SEC; además, lo exige la bolsa de valores de New York, razón por la cual la proporción de empresas con acciones cotizadas en la bolsa y que tienen comités de auditoría, ha incrementado significativamente.

Los servicios de asesoría administrativa (MAS, por sus siglas en inglés: Management Advisory Services), que presta el auditor a un cliente que también le presta el servicio de revisión de sus estados financieros, constantemente ha generado cierta preocupación a las comunidades académicas, en el sentido que afecta la independencia del auditor al revisar su propio trabajo. Sin embargo, el AICPA ha sostenido que esta clase de servicios (MAS), están plenamente considerados compatibles con la independencia en tanto que el auditor actúe solamente como consultor ante la administración al tomar la decisión de servicios administrativos.

4.11.3 DEBIDA ATENCION O CUIDADO PROFESIONAL

La tercera norma general de auditoría señala que el auditor debe tener debido cuidado profesional en la realización del examen y preparación del informe, además involucra no sólo las normas relacionadas con el trabajo de campo, sino que también las de información; pues así como se espera que un médico siga normas profesionales de cuidado al realizar su

examen y rendir el diagnóstico, del mismo modo el cliente y público en general esperan que el auditor ejerza el debido cuidado a través de todo el proceso de auditoría.

Esta norma exige que se aplique un estudio crítico al realizar el trabajo y que se ejercite un buen criterio por parte de quienes colaboran con el auditor. "El criterio para juzgar el cuidado que ejerce un profesional se basa primordialmente en la costumbre, convencionalismo y criterio a la luz de las circunstancias más que en un listado de pasos o procedimientos universalmente aceptados. Un auditor que acepte respuestas poco firmes de parte de la administración respecto a importantes preguntas, que pase inadvertido lo obvio o que deje inconclusas partes importantes de su examen de auditoría no está trabajando con el debido cuidado. Tampoco lo estará el auditor que reporte hallazgos que no estén amparados con evidencia obtenida durante su examen o que su informe omita datos relevantes que le sean conocidos a él. La falta de cuidado al realizar el trabajo de auditoría ha sido uno de los motivos de demanda en contra de auditores."⁵⁸

En Guatemala no existe ningún antecedente de este tipo de demandas en contra de despachos de auditores locales; sin embargo, podría propiciarse alguna mediante acción civil en contra del despacho, con el objeto de resarcir daños y perjuicios, o mediante acción penal en contra del profesional que firmó el dictamen de auditoría. Por otro lado, en el caso de despachos de auditores locales que tienen representación o que son corresponsales o miembros de firmas internacionales, se han dado este tipo de demandas en otros países, amparadas bajo el régimen jurídico propio del país en que presenta dicha demanda.

⁵⁸ / *IBID.*, *op. cit.*

"Esta norma se ha asociado con la imagen de un profesionalista prudente, razonablemente competente cuyo grado de destreza se toma como un estándar de medición siempre que la calidad del trabajo de un auditor se ponga en tela de duda. Al actuar como un profesionalista prudente, un auditor deberá:

- a) Tomar medidas para obtener cualquier información fácilmente disponible que le permita prever algún riesgo no razonable y poder identificar partidas importantes.
- b) Considerar cualquier circunstancia o relación no normal al llevar a cabo la planeación y al realizar su examen.
- c) Tomar todas las medidas apropiadas para quitar de su mente cualquier impresión dudosa o preguntas no contestadas que se consideran significativas para poder expresar una opinión.
- d) Mantenerse al tanto de los avances en el campo de la auditoría y de la contabilidad.
- e) Reconocer la necesidad tanto de la supervisión como la revisión del trabajo de sus asistentes."⁵⁹

4.11.4 CONSIDERACIONES DEL CONTROL DE CALIDAD PARA UN DESPACHO DE CONTADORES PUBLICOS

Para tener suficiente seguridad de cumplir con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, un despacho de contadores públicos debe establecer políticas y procedimientos de control de calidad en sus trabajos de auditoría en conjunto. Una orientación de controles

⁵⁹ / *ibid.*, párr. 59.



adecuados de calidad los proporciona el Comité de Normas de Control de Calidad del Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados, cuyo pronunciamiento inicial contiene nueve elementos de control de calidad para un despacho de contadores públicos, los cuales son aplicables en forma interrelacionada a cualquier empresa, variando de una a otra, únicamente las medidas tomadas por cada cual para satisfacer las directrices de acuerdo a su tamaño, estructura organizacional y filosofía operativa.

A continuación se comenta cada uno de estos elementos en forma separada, no dejando por ello de aplicarse interrelacionadamente en la práctica.

4.11.4.1 Independencia:

Este elemento está diseñado para asegurar que las personas de todos los niveles organizacionales dentro del despacho sean independientes, no solo objetivamente sino que en apariencia.

Para cumplir con este objetivo, el despacho debe mantener registros del personal profesional que ha laborado para sus clientes o que tienen familiares que ocupan cargos importantes en los negocios de éstos. Además, es necesario que se comunique al staff de auditoría los nombres de los clientes que se auditan en el despacho y que tengan valores que se negocian en la Bolsa, debiendo existir comunicación periódica entre ellos para cerciorarse si existe o no algún interés financiero en tales empresas. También se debe enfatizar continuamente en los programas de entrenamiento del personal del despacho, la importancia

de la independencia de actitud mental al momento de realizar el trabajo y de elaborar el informe de auditoría.

Otro aspecto que fomenta la independencia respecto a la auditoría a efectuar, es la rotación del equipo asignado, así como la del socio a cargo del trabajo.

4.11.4.2 Asignación de personal a distintos trabajos:

Este elemento está diseñado para asegurar que el trabajo de auditoría se realizará por personas con la capacidad técnica y habilidad requeridas. Ver tema 4.1.1 de este capítulo.

4.11.4.3 Consultas:

El objetivo de este elemento es asegurarse que el auditor trata de buscar ayuda sobre cuestiones contables y de auditoría cuando sea necesario, de personas expertas en la materia y con buen criterio y autoridad, tanto dentro como fuera del despacho.

Además, un despacho debe mantener una biblioteca técnica para consulta (Ver tema 4.4 de este capítulo), y cuando sus recursos se lo permitan, personal dedicado a investigaciones.

4.11.4.4 Supervisión:

El fin de este elemento es asegurar que el trabajo realizado satisface las normas de control de calidad, debiendo existir a todos los niveles organizacionales del despacho.



A este nivel, la supervisión se refiere a los procedimientos adoptados por el despacho para revisar el trabajo efectuado en la ejecución de las auditorías. Sin embargo, los procedimientos de supervisión deben aplicarse tanto antes como durante y después de la ejecución de cada auditoría.

La aplicación antes de ejecutar la auditoría puede incluir la orientación en cuanto a la forma y contenido de las cédulas o papeles de trabajo, así como al uso de programas, directrices y cuestionarios. Durante la ejecución de la auditoría, la supervisión puede incluir la revisión de las pruebas y papeles de trabajo elaborados por el equipo a cargo. Y, como procedimientos de supervisión después de efectuada la auditoría, se pueden incluir el análisis o estudio del dictamen y de los estados financieros del cliente, por parte de un socio que no haya participado directamente en ella.

Durante la ejecución de la auditoría, la adecuada supervisión debe ser puesta de manifiesto mediante la utilización de firmas o iniciales especiales de identificación.

4.11.4.5 Contratación:

El objetivo de este elemento es asegurar que el despacho contrate personal que posea características que faciliten la realización del trabajo en forma apropiada, lo cual se lleva a cabo por medio de políticas y procedimientos de reclutamiento previamente establecidos, que debe incluir normas mínimas de conocimiento y/o experiencia de acuerdo al nivel para el cual se realiza la contratación.

4.11.4.6 Desarrollo profesional:

El despacho es responsable de que su personal tenga los conocimientos requeridos para cumplir con las responsabilidades asignadas, lo cual debe mantener vigente y reforzar por medio de políticas y procedimientos que incluyan instrucción durante el desarrollo de los trabajos, obligándolos a asistir a seminarios del despacho o que éste considere necesarios de acuerdo a su nivel, así como la distribución de información técnica sobre adelantos actuales de contabilidad y auditoría, tanto dentro del despacho como fuera de él. Ver tema 4.8.1 de este capítulo.

4.11.4.7 Ascensos:

Los ascensos son importantes para motivar al personal. Las políticas y procedimientos para llevar a cabo este hecho deben considerar si las personas realmente cuentan con la capacidad necesaria para cumplir con responsabilidades más importantes de las que actualmente poseen, debiendo ser claramente establecidos; cuyo cumplimiento deberá verificarse en forma minuciosa y objetiva.

Para cumplir con este objetivo de control de calidad, se deben realizar evaluaciones periódicas al personal, ya sea por antigüedad o por trabajo realizado, por parte del jefe inmediato superior, las cuales deben ser discutidas con el empleado previo a tomar cualquier decisión con base a los resultados obtenidos. Para este propósito el despacho debe establecer formatos pre-impresos que incluyan todas las cualidades necesarias que deben poseer los empleados para optar a la promoción a un nivel superior del que actualmente ocupan, así

como la forma en que cada aspecto deberá ser evaluado dentro de un rango de ponderación mínimo y máximo. Ver tema 4.8.2 de este capítulo.

4.11.4.8 Aceptación y permanencia de clientes:

Este elemento se refiere a la calidad de la clientela que el despacho posee, el cual debe establecer prácticas para decidir la aceptación de un nuevo cliente o la continuación de algún otro, a manera de minimizar el riesgo de atender a un cliente cuyos administradores sean faltos de integridad. Ver tema 3.1.2 "Evaluación del Riesgo de Auditoría" en el Capítulo III.

Los procedimientos aplicables por el despacho, en cuanto a la aceptación de un nuevo cliente, deben incluir:

- a) Revisión de los estados financieros.
- b) Consultar con asociaciones, despachos de colegas, bancos y abogados respecto a su reputación. Y
- c) Comunicarse con el auditor anterior, en caso de que haya tenido.

En la comunicación que el despacho tenga con el auditor anterior, debe hacer preguntas razonables y específicas acerca de asuntos relevantes para la auditoría, como la integridad de sus administradores y los desacuerdos que se hayan tenido con la administración respecto a principios de contabilidad y/o procedimientos de auditoría. La información contenida en una auditoría es confidencial y la ética profesional prohíbe que se revele ésta sin el consentimiento del cliente. Si el despacho no recibe una respuesta rápida y completa o la recibe en

forma limitada del auditor anterior, debe considerar las implicaciones para tomar la decisión de aceptar o no el cliente.

Para continuar las relaciones existentes con un cliente, el despacho debe evaluar periódicamente la integridad y confiabilidad de éste por medio de procedimientos adecuados y discretos.

Al decidir aceptar o seguir prestándole servicios a un cliente, el despacho debe considerar si su personal profesional posee la capacidad y conocimientos para atenderlo en forma apropiada y si es independiente respecto a éste.

"Dentro de la profesión, existe una cierta rotación de auditores. Las razones para cambiar de auditores incluyen:

- a) El deseo de un cliente de poder recibir un rango más amplio de servicios profesionales (especialmente el servicio de expertos en consultoría administrativa).
- b) Políticas normales de rotación que haya adoptado el cliente.
- c) El deseo de reducir los honorarios de auditoría.
- d) El deseo de mantener relaciones con un despacho de auditores más prestigiado.
- e) Conflictos entre el cliente y auditor.⁶⁰

4.11.4.9 Inspección:

El objetivo de este elemento es determinar si las políticas y procedimientos adoptados por el despacho se están aplicando de una manera efectiva, considerándose como una

⁶⁰ / *IBID*, pag. 44.

auditoria interna del mismo o una revisión en casa de sus procedimientos de control de calidad.

Estos procedimientos de inspección incluyen la designación de personas y equipos de revisión que realicen inspecciones periódicas y/o no anunciadas de prácticas de control de calidad en una o más oficinas dentro del despacho, extendiéndose a proponer recomendaciones por parte de quienes la efectúan, la cual se ve facilitada con el uso de formas o directrices estandarizadas.

4.11.5 REQUISITOS Y CONDICIONES PERSONALES QUE DEBEN CONCURRIR EN EL AUDITOR

A muchas personas se les llama "auditores" cuando en realidad no son más que dependientes, la mayoría sin la competencia o los conocimientos necesarios para formular un balance o un estado de pérdidas y ganancias, y mucho menos, preparados para hacer un análisis crítico y proponer conclusiones constructivas que sean provechosas para determinada empresa. Otros se llaman a sí mismos "auditores" cuando sus tareas consisten sencillamente en visitar periódicamente al cliente para llevar sus libros. El auditor o contador público moderno es mucho más que esto, por lo que para ser calificado como tal y para cumplir con los requerimientos adecuados de control de calidad, "...la persona debe tener las siguientes cualidades técnicas y personales:

1. Dominio absoluto de la ciencia y la teoría de la contabilidad. Este conocimiento es la base sobre la que descansa todo el desarrollo y el progreso futuros del auditor. Sin una

buena preparación básica, es imposible el progreso en el campo de la contaduría pública.

2. Conocimiento completo del funcionamiento de las prácticas modernas de contabilidad. Sin él, la técnica de los procedimientos de auditoría y su aplicación serán defectuosas.
3. Un conocimiento sólido de la organización mercantil. Su asesoramiento en asuntos tales como la forma de organización de una empresa, los procedimientos para constituir una sociedad y para normar las compras y ventas, será defectuoso sin este conocimiento.
4. Un conocimiento completo de las finanzas. El auditor tiene que tratar constantemente cuestiones de dinero; por consiguiente, para ser más eficiente, debe estar bien versado sobre todos los aspectos de las finanzas: corporaciones, sociedades, asociaciones y empresas individuales.
5. Un buen conocimiento de los principios económicos. Los principios fundamentales de la economía política gobiernan, en el fondo, toda la vida industrial moderna. Si no entiende bien dichos principios, el contador no puede esperar ser útil mucho tiempo.
6. Cierta preparación en derecho mercantil. Las disposiciones legales en materia de ventas, contratos, títulos de crédito, quiebras e insolvencia están entrelazadas con la práctica de la contabilidad.
7. Destreza en los procedimientos o trámites de la tributación. Los asuntos fiscales son una fuente siempre creciente de trabajo para el contador público. A fin de ahorrar di-

nero a su cliente, al auditor debe tener un conocimiento completo de todos los impuestos que afectan al mismo.

8. Completo conocimiento de la contabilidad de costos es indispensable cuando el cliente es un fabricante. Los errores en el cálculo del costo de los productos se traducen en resultados de explotación falsos, por lo que se hace necesario para el auditor fijar procedimientos correctos de contabilidad para la determinación de los costos.
9. Un dominio completo de la preparación y control de presupuestos, para los casos en que el auditor haya de prepararlos o de colaborar en su preparación. Si sus presupuestos son inexactos, el cliente, en su interior, lo considerará responsable de la diferencia entre las cifras presupuestadas y los resultados reales.
10. Un completo dominio de los procedimientos prácticos modernos de auditoría. Los procedimientos de auditoría, fundados en una ciencia cada vez más exacta, están sujetos a una evolución constante, y, en consecuencia, el auditor debe estar enteramente familiarizado con los nuevos progresos.
11. Dominio del lenguaje. El auditor debe ser capaz de hablar bien y de escribir con estilo claro e interesante. Muchos informes de auditoría están tan estereotipados, que el cliente no se interesará ciertamente por ellos.
12. Capacidad constructiva. Como asesor, tanto de la técnica y procedimiento de la contabilidad como de las fases generales de una empresa, el auditor debe poseer un alto grado de capacidad constructiva. El auditor debe construir todo: sistemas, informes,

análisis, de manera que sean fácilmente comprensibles para el cliente que confía en ellos.

13. **Capacidad analítica.** El auditor, por medio de su preparación y experiencia, debe desarrollar la facultad de analizar cualquiera situación que se presente en una empresa, pues, de otro modo, la fase más importante de la auditoría -la fase analítica- se pierde, y el auditor es sólo parcialmente idóneo.
14. **Experiencia y preparación.** Nadie puede esperar destacarse en su carrera sin una gran suma de experiencia y de preparación o adiestramiento bajo una dirección apropiada. La experiencia es quizá uno de nuestros mejores maestros, y se requieren años de la misma y de entrenamiento para alcanzar la competencia necesaria para ejercer como un buen contador.

Sin las cualidades y requisitos que anteceden, el auditor no puede esperar el progreso necesario para ascender hasta la cúspide de su profesión. Hoy en día está aumentando la especialización en el campo de trabajo de la contaduría pública. Es muy frecuente encontrar en las oficinas de una firma de contadores públicos individuos especializados en tributación, en costos, en planeamiento e implantación de sistemas, etc. Sin perjuicio de la especialización, las catorce calificaciones anteriores son necesarias para una completa maestría. Naturalmente, y en adición a ellas, el auditor debe poseer una buena suma de sentido común, y tener o crearse una personalidad agradable. Es un profesional, y sus atributos personales,



aunados a su competencia, educación, experiencia y entrenamiento, determinan en gran medida su éxito.⁶¹

Por otro lado, es necesario que los auditores que realizan varios tipos de auditorías posean un entrenamiento técnico adecuado y habilidad como tales, que entre otros, se mencionan los rangos de conocimiento siguientes:

"1. Conocimiento completo

- a. Las funciones de contabilidad: quién utiliza la información contable y con qué propósito.
- b. La comunicación de la información contable: presentación de los estados con una máxima utilidad y claridad.
- c. Estructura de doble partida: bases teóricas y aplicaciones como un útil analítico.
- d. Normas de auditoría: normas generales, normas de ejecución del trabajo, normas del informe.
- e. Control interno: principios y aplicaciones.
- f. Ética profesional.

2. Buen conocimiento

- a. Teoría y terminología contable, incluyendo la evaluación del beneficio y del activo.
- b. Clasificación y comportamiento del coste.
- c. Categorías de recursos más importantes.

⁶¹ / Arthur W. Holmes, Auditoría. Principios y Procedimientos, págs. 4 a 7.

- d. Las mayores fuentes de capital.
 - e. Metodología de la auditoría.
 - f. Inferencia del muestreo estadístico.
 - g. Impuesto sobre sociedades.
 - h. Ley de sociedades anónimas.
3. Conocimiento adecuado
- a. Ordenadores: sistemas, funciones de los componentes, programación, importancia en el control interno.
 - b. Otro equipo contable y útiles de registro.
 - c. Técnicas cuantitativas.
 - d. Tipos de organizaciones.
 - e. Diseño de la organización: autoridad, responsabilidad, manejo de información y comunicación.
 - f. Impuestos.
 - g. Agencias de gobierno: clases, objetivos básicos, jurisdicciones, requerimientos.⁶²

4.11.6 REVISION DE LA AUDITORIA

"Quizás el procedimiento más eficaz para asegurar el control sobre la cantidad y calidad del trabajo realizado consiste en la revisión de todos los papeles de trabajo por las

⁶² / James A. Cashin, Paul D. Newwirth, John F. Levy, Manual de Auditoría I, pag. 13.

personas responsables de la realización de la auditoría. Cuando se lleva a cabo debidamente, la revisión de la auditoría se convierte en un proceso continuo. A medida que se finaliza cada fase, el auditor encargado del trabajo de campo efectúa una revisión de todas las secciones relacionadas del archivo permanente, cuestionario de control interno, programa de auditoría y otros papeles de trabajo. En otras ocasiones pueden utilizarse supervisores de auditoría para revisar la mayor parte del trabajo realizado. Como control final, por lo general, el socio u otros individuos responsables del informe de auditoría revisan todo el conjunto de papeles de trabajo para determinar su validez para justificar el informe de auditoría. Mediante este proceso de revisión continua en niveles de autoridad sucesivamente superiores, puede asegurarse un control eficaz y puntual sobre los trabajos realizados".⁶³

⁶³ / James A. Cushman, Paul D. Newirth, Don P. Levy, *Manual de Auditoría I*, pag. 147.

CAPITULO V

CASO PRACTICO "LA MUNDIALISTA, S.A."

5.1 ANTECEDENTES

La compañía "La Mundialista, S.A." de nombre comercial "Francia '98", fue constituida bajo las leyes de la República de Guatemala el 10 de junio de 1994 por los señores Aimé Jacquet, Miroslav Blazevic y Guus Hiddink en escritura pública No. 106 ante el notario Jorge Mario Lobo Zagalo por un periodo de duración indefinido y cuya actividad principal consiste en la importación de materias primas para la fabricación de pelotas de foot-ball de la marca *PARIS* y su comercialización a nivel mundial. El capital autorizado, suscrito y pagado está integrado por 3,000 acciones comunes al portador, con un valor nominal de Q.1,000.00 cada una; del cual, el 50% le pertenece al Sr. Jacquet y el resto es poseído por los Señores Blazevic y Hiddink en partes iguales. El ejercicio fiscal de la sociedad es del 1 de julio de un año al 30 de junio del año siguiente.

Para los años terminados el 30 de junio de 1995 y 1996, la firma de auditores St.Etienne, Toulouse y Nantes, CPA tuvieron a su cargo la ejecución de la auditoria. La auditoria de los estados financieros del periodo terminado el 30 de junio de 1997 fue realizada por la firma de auditores Bordeaux, Lyon & Montpellier International y esta misma fue contratada para efectuar la auditoria del periodo fiscal terminado el 30 de junio de 1998.



La Junta de Accionistas ha adoptado por política, nombrar en Asamblea Ordinaria a la firma de auditores que contratarán para la ejecución de la auditoría de los estados financieros de la compañía por un período máximo de dos años. Esta asamblea se celebra anualmente en el mes de febrero. Al cierre del ejercicio 1997-1998 no se había decretado distribución de utilidades.

Al 30 de junio de 1998 y 1997, los estados financieros de Francia '98 muestran la siguiente información:

LA MUNDIALISTA, S.A.

BALANCE GENERAL
Al 30 de junio de 1998

ACTIVO

Caja y bancos	Q. 568,712
Cuentas por cobrar	1,455,329
Estimación para cuentas incobrables	<u>(12,784)</u>
Cuentas por cobrar, neto	1,442,545
Inventarios	7,219,983
Inversiones	500,000
Gastos anticipados	<u>325,000</u>
Total activo circulante	<u>10,056,240</u>
Propiedad, planta y equipo	13,426,753
Depreciación acumulada	<u>(1,846,567)</u>
Propiedad, planta y equipo, neto	<u>11,580,186</u>
Cargos diferidos	526,194
Amortización acumulada	<u>(115,883)</u>
Cargos diferidos, neto	<u>510,311</u>
Otros activos	<u>35,000</u>
Total activo	Q. <u><u>22,181,737</u></u>

LA MUNDIALISTA, S.A.

BALANCE GENERAL
Al 30 de junio de 1998

PASIVO

Proveedores	Q. 1,549,526
Impuestos y contribuciones	185,754
Prestaciones laborales	1,249,547
Otras cuentas por pagar	<u>235,966</u>
Total pasivo circulante	<u>3,220,793</u>
Préstamos bancarios	6,623,997
Reserva para indemnizaciones	<u>2,326,827</u>
Total pasivo a largo plazo	<u>8,950,824</u>
Total pasivo	<u>12,171,617</u>

CAPITAL, RESERVAS Y UTILIDADES

Capital autorizado, suscrito y pagado	3,000,000
Reserva legal	594,251
Utilidades acumuladas	3,148,536
Utilidad del ejercicio	<u>3,267,333</u>
Total capital, reservas y utilidades	<u>10,010,120</u>
Total pasivo, capital, reservas y utilidades	Q. <u>22,181,737</u>

LA MUNDIALISTA, S.A.ESTADO DE RESULTADOS
Del 1 de julio de 1997 al 30 de junio de 1998

VENTAS NETAS	Q. 68,216,412
COSTO DE VENTAS	<u>34,637,116</u>
Utilidad bruta en ventas	<u>33,579,296</u>
GASTOS DE OPERACION	
Administración	12,058,873
Venta	16,624,432
Financieros	<u>1,723,317</u>
Total gastos de operación	<u>30,406,622</u>
Utilidad en operación	3,172,674
PRODUCTOS FINANCIEROS	<u>94,659</u>
Utilidad antes de impuesto sobre la renta	Q. <u>3,267,333</u>

LA MUNDIALISTA, S.A.**BALANCE GENERAL**

Al 30 de junio de 1997

ACTIVO

Caja y bancos	Q. 325,416
Cuentas por cobrar	2,381,105
Estimación para cuentas incobrables	<u>(85,326)</u>
Cuentas por cobrar, neto	2,295,779
Inventarios	8,323,658
Inversiones	500,000
Gastos anticipados	<u>575,000</u>
Total activo circulante	<u>12,019,853</u>
Propiedad, planta y equipo	9,518,234
Depreciación acumulada	<u>(1,569,526)</u>
Propiedad, planta y equipo, neto	<u>7,948,708</u>
Cargos diferidos	626,194
Amortización acumulada	<u>(109,216)</u>
Cargos diferidos, neto	<u>516,978</u>
Otros activos	<u>35,000</u>
Total activo	<u>Q. 20,520,539</u>

LA MUNDIALISTA, S.A.

BALANCE GENERAL
Al 30 de junio de 1997

PASIVO

Proveedores	Q. 1,224,569
Impuestos y contribuciones	100,627
Prestaciones laborales	1,054,966
Otras cuentas por pagar	<u>108,138</u>
Total pasivo circulante	<u>2,488,300</u>
Préstamos bancarios	9,286,131
Reserva para indemnizaciones	<u>2,003,321</u>
Total pasivo a largo plazo	<u>11,289,452</u>
Total pasivo	<u>13,777,752</u>

CAPITAL, RESERVAS Y UTILIDADES

Capital autorizado, suscrito y pagado	3,000,000
Reserva legal	422,286
Utilidades acumuladas	2,069,498
Utilidad del ejercicio	<u>1,251,003</u>
Total capital, reservas y utilidades	<u>6,742,787</u>
Total pasivo, capital, reservas y utilidades	Q. <u>20,520,539</u>

LA MUNDIALISTA, S.A.ESTADO DE RESULTADOS
Del 1 de julio de 1996 al 30 de junio de 1997

VENTAS NETAS	Q. 52.018,537
COSTO DE VENTAS	<u>29,565,429</u>
Utilidad bruta en ventas	<u>22,453,108</u>
GASTOS DE OPERACION	
Administración	9,201,314
Venta	11,436,724
Financieros	<u>618,023</u>
Total gastos de operación	<u>21,256,061</u>
Utilidad en operación	1,197,047
PRODUCTOS FINANCIEROS	<u>53,956</u>
Utilidad antes de impuesto sobre la renta	Q. <u>1,251,003</u>

5.2 PLANEACION PRELIMINAR

A continuación se presenta el desarrollo de la planeación preliminar de la firma de auditores Bordeaux, Lyon & Montpellier International como parte de la ejecución de la auditoría de los estados financieros de La Mundialista, S.A., correspondiente al período fiscal 1997-1998 por segundo año consecutivo; en la cual, por la experiencia obtenida y la documentación efectuada y recopilada en los archivos durante la auditoría del período fiscal 1996-1997, se incluye en forma resumida a manera de evidenciar el conocimiento del negocio del cliente, del ambiente de control y del proceso contable dentro de la evaluación del riesgo de auditoría en la planeación preliminar.

Por referencias de la administración de la compañía se sabe que la opinión de los primeros dos años ha sido limpia. De estos informes se obtuvo una copia el año anterior y se encuentran archivadas en el legajo permanente. La opinión correspondiente al período terminado el 30 de junio de 1997 emitida por Bordeaux, Lyon & Montpellier International también fue limpia.

La administración del cliente no ha sufrido cambios desde la fecha en que se constituyó y está claramente definida en cuanto a su estructura organizacional y niveles de responsabilidad, rindiendo cuentas en forma mensual al Consejo de Administración mediante la presentación de estados financieros periódicos individuales y acumulados, dentro de los primeros cinco días hábiles de cada mes.

{



Los funcionarios principales de la compañía y sus respectivos puestos son los siguientes:

Claudio Taffarel	Gerente General
Bernard Lama	Gerente Financiero
Drazen Ladic	Gerente de Producción
Edwin Van Der Sar	Gerente de Ventas
Carlos Dunga	Gerente de Compras
Christophe Dugary	Asistente de Gerencia
Patrick Kluivert	Contador General
Goran Vlaovic	Jefe de Producción
Ronaldo Da Lima	Jefe de Ventas
Laurent Blanc	Jefe de Compras

El equipo de auditoría está formado por el Lic. Montpellier como socio a cargo, Lic. Gerland Lyon como segundo socio, Lic. Ronald De Boer como gerente de auditoría, Lic. Zinedine Zidane como supervisor y Lic. Davor Suker como encargado.

Adicionalmente, como parte del trabajo se participó en la toma física del inventario a la fecha de cierre y en el mes de junio se envió solicitud de confirmación al abogado del cliente, Lic. Christian Karembeu. También se enviaron solicitudes de confirmación a bancos, seguros, clientes principales y proveedores importantes; a estos últimos dos, sobre la base de un balance preliminar que al final no tuvo ninguna variación.

A la fecha de iniciación del trabajo de campo (6 de julio de 1998), ya se había obtenido respuesta de los bancos, seguros, clientes y proveedores. La respuesta del Lic. Karembeu fue recibida con fecha 30 de julio, indicando que no existe ningún asunto importante que pueda afectar los resultados de la compañía a la fecha de cierre e inclusive a la fecha de su respuesta.

5.2.1 EVALUACION DEL RIESGO DE AUDITORIA

5.2.1.1 Riesgo Inherente:

La experiencia del año anterior con el cliente permite aseverar que la gerencia es íntegra y no tiene interés en presentar altas utilidades, pues sus remuneraciones no dependen de los resultados y los propietarios no tienen interés en presentar un ingreso gravable bajo. Asimismo, por la naturaleza de sus operaciones no existe riesgo alguno en la producción y comercialización de sus productos, pues aunque tiene competencia fuerte a nivel mundial, como Estados Unidos '94 e Italia '90, es líder de un amplio mercado en Europa central y en el norte y sur de América.

La Mundialista, S.A. no posee ninguna compañía relacionada y las transacciones mostradas en sus estados financieros corresponden a aquellas realizadas únicamente con terceros. Además, por el tipo de industria en la que opera, no se considera que vulnerable a sucesos económicos, cambios de gobierno, cuestiones sociales o del consumidor; esto debido



a que afortunadamente el foot-ball es uno de los deportes más practicados a nivel mundial por adultos, jóvenes y niños; incluyendo entre éstos a la figura femenina.

5.2.1.2 Riesgo de Control:

La experiencia acumulada con el cliente demuestra que su estructura de control interno permite evitar, detectar y corregir errores e irregularidades en forma oportuna; pues las políticas, procedimientos y registros relevantes han sido puestos en práctica y constantemente se supervisa y da seguimiento al desempeño del trabajo y a la aplicación de políticas y procedimientos, por parte de cada uno de los funcionarios que integran la administración; cada uno, dentro del área que le corresponde.

La compañía posee un software contable que adquirió y comenzó a utilizar desde que fue constituida (junio de 1994). El proveedor es ACCOUNTANT SYSTEMS & CO. LTD., que a nivel mundial es de renombre comercial en cuanto a la utilización de sistemas que permiten identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y presentar las operaciones contables de cualquier entidad. Adicionalmente, esta empresa les presta servicio constante de mantenimiento por medio de contratos con duración de dos años. Como parte de la actividad profesional del despacho, se ha tenido la oportunidad de evaluar la funcionalidad de los sistemas proveídos por esta compañía a otros clientes, por medio del staff de análisis y diseño de sistemas contables computarizados; llegando a la conclusión que el procesamiento contable desde el inicio de las transacciones hasta su inclusión en los estados financieros y el proceso de la información financiera para preparar éstos, es adecuado.

Como procedimientos adicionales, la administración de La Mundialista, S.A. ha establecido la autorización de transacciones y actividades y uso de documentos y registros apropiados que aseguran la contabilización adecuada de las transacciones; así como también ha implantado medidas de seguridad efectivas sobre el acceso y uso de activos y registros.

5.2.1.3 Riesgo de Detección:

La evaluación del riesgo inherente y de control permite concluir que el riesgo de que los procedimientos de auditoría seleccionados no detecten errores o irregularidades existentes en los estados financieros es mínimo.

5.3 ACEPTABILIDAD DEL TRABAJO

Debido a que el resultado de la evaluación del riesgo de auditoría es un nivel mínimo y considerando la experiencia del año anterior con el cliente, el despacho ha decidido aceptar la recurrencia en el desarrollo de la auditoría de los estados financieros de La Mundialista, S.A., por el periodo del 1 de julio de 1997 al 30 de junio de 1998.

5.4 TERMINOS DEL TRABAJO

A continuación se incluye una copia de la carta de renovación del contrato de auditoría entre Bordeaux, Lyon & Montpellier International y La Mundialista, S.A., para el periodo fiscal julio 1997 - junio 1998:

}



**BORDEAUX, LYON & MONTPELLIER
INTERNATIONAL**

Ref. BLM-427-98

Guatemala,
2 de julio de 1998

Licenciado
Philip Cocu
LA MUNDIALISTA, S.A.
Ciudad

Estimado Lic. Cocu:

De acuerdo a lo conversado con usted, tenemos el agrado de presentarle un detalle del trabajo que realizaremos en la ejecución de nuestra auditoria a los estados financieros de LA MUNDIALISTA, S.A. por el año terminado el 30 de junio de 1998, para lo cual me permito recordarle que los términos contenidos en nuestra carta de contratación original con referencia BLM-239-97 de fecha 1 de abril de 1997 con que acordamos la ejecución de la auditoria al 30 de junio de 1997, continúan siendo aplicables para el cumplimiento de esta renovación.

Durante el desarrollo de nuestra auditoria incluiremos, entre otros, los siguientes procedimientos:

1. Evaluación de la estructura de control interno y procedimientos contables

Previo a la aplicación de cualquier prueba de auditoria, efectuaremos un examen de los sistemas de control interno y procedimientos de contabilidad establecidos por la gerencia general.

En esta primera fase trataremos de identificar los ciclos que resumen las actividades económicas que a diario utiliza la compañía, con el propósito de obtener una visión clara de la fortaleza de los controles internos, lo que nos permitirá diseñar y aplicar las pruebas de auditoría con más eficiencia. Estos ciclos son los siguientes: ciclo de ingresos, adquisición de inventarios, activos fijos, servicios, conversión, nóminas, administración de recursos financieros y preparación de estados financieros.

Por lo descrito en el párrafo precedente, consideramos necesario hacer de su conocimiento lo siguiente:

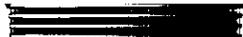
1.1 Desarrollo de nuestro trabajo

Esta fase la realizaremos en una sola visita, en el que revisaremos los estados financieros de la compañía desde el punto de vista financiero, para lo cual aplicaremos procedimientos de revisión analítica a los diferentes elementos de los estados financieros con el objeto de:

- a) Verificar selectivamente si las transacciones importantes realizadas durante el período están tratadas y documentadas adecuadamente.
- b) Verificar el cumplimiento de los procedimientos de control interno contable-administrativo establecidos por la gerencia general.
- c) Revisión de conciliaciones bancarias con el propósito de satisfacer de los saldos y verificar que no existen partidas importantes en conciliación.
- d) Revisión de la documentación de cuentas acumulativas con el propósito de satisfacer de que todas las transacciones de la compañía se encuentran adecuadamente soportadas.
- e) Revisión selectiva de los ingresos y egresos del período con el propósito de verificar el cumplimiento de los controles internos establecidos y que todos los egresos están debidamente documentados.

En adición, efectuaremos un análisis de cada cuenta de los estados financieros con el propósito de satisfacer de su razonabilidad, así como también enviaremos solicitudes de confirmación de saldos a bancos, clientes y proveedores importantes, seguros, abogados y aquellas que consideremos necesarias de acuerdo a las circunstancias.

}



1.2 Preparativos para nuestro equipo de trabajo

Como lo acordamos en nuestras reuniones, su personal de contabilidad se encargará de preparar para nuestro equipo de auditoria, lo siguiente:

- a) Balance de comprobación con todas su relaciones analíticas.
- b) Conciliaciones de todas las cuentas bancarias de la compañía.
- c) Clasificación por antigüedad de los saldos por cobrar a clientes.
- d) Detalle de las cuentas por cobrar a clientes dadas de baja durante el periodo y base de cálculo del saldo de la reserva para cuentas incobrables a la fecha de cierre.
- e) Datos del recuento original del inventario a la fecha de cierre, incluyendo costos y método de valuación.
- f) Relación de las inversiones por tipo, incluyendo compras del año en curso y ventas, así como los intereses recibidos y los acumulados.
- g) Cédula de renglones pagados por anticipado, incluyendo la parte registrada a resultados durante el periodo.
- h) Relación de las adiciones y retiros de activos fijos, incluyendo los documentos de soporte.
- i) Integración de los cargos diferidos y otros activos a la fecha de cierre.
- j) Relación de los préstamos por tipo, incluyendo contrataciones del periodo y pagos, así como los intereses pagados y los acumulados.
- k) Integración de proveedores, impuestos y contribuciones y otras cuentas por pagar a la fecha de cierre.
- l) Integración de prestaciones laborales, incluyendo el gasto del periodo y los pagos efectuados durante el año, así como los porcentajes aplicados en la provisión.
- m) Movimiento de la reserva para indemnizaciones, incluyendo pagos y provisiones del periodo, así como el porcentaje aplicado en la provisión.

2. Resultado de nuestro trabajo

Como resultado de nuestro trabajo entregaremos a LA MUNDIALISTA, S.A. lo siguiente:

a) Informe de auditoria que incluirá:

- Dictamen del contador público y auditor independiente
 - * Estados financieros básicos
 - Balance general
 - Estado de resultados y movimiento de utilidades acumuladas
 - Estado de flujos de efectivo
 - * Notas a los estados financieros

Como fecha tentativa, este informe será entregado como borrador preliminar para discusión, el 17 de agosto próximo.

b) Informe sobre la evaluación de la estructura de control interno

Incluirá aquellas debilidades que detectemos durante la ejecución de la auditoria, así como nuestras sugerencias y recomendaciones para subsanarlas. De surgir algún asunto importante durante el desarrollo del trabajo, se lo estaremos comunicando oportunamente; sin embargo, el informe en calidad de borrador preliminar se lo estaremos enviando a más tardar el día lunes 10 de agosto próximo, en el que incluiremos espacios específicos para que anoten sus comentarios acerca de cada una de las situaciones reportadas y posteriormente nos lo hagan llegar para emitirlo en final.

3. Valor de nuestros servicios

El valor de nuestros servicios lo hemos estimado en función del tiempo a ser utilizado y a la categoría del personal a ser asignado a este trabajo, el cual es de Q.44,000 (incluyendo el impuesto al valor agregado).

Es importante indicarle que dentro del valor de nuestros servicios no están incluidos los gastos que incurramos por cuenta de ustedes, tales como: reproducción de informes, correo, fotocopias, etc. los cuales serán facturados al costo y no excederán de Q.550.

4. Coordinación del trabajo

Tomando en consideración la naturaleza del trabajo a realizar, le solicitamos designar a un ejecutivo de la compañía para que nos brinde apoyo administrativo en la recopilación de información, que a su vez será el enlace entre ustedes y nuestra Firma. De nuestra parte, el suscrito será el socio responsable del trabajo, con la asistencia del personal profesional de nuestra Firma.

Agradeciendo de antemano la atención prestada a la presente, mucho le agradeceré completar la información solicitada al pie, para documentar adecuadamente el entendimiento del trabajo entre su compañía y nuestra Firma y remitirnosla lo antes posible, pues según nuestra programación iniciaremos nuestro trabajo de campo en sus oficinas a partir del próximo día lunes 6 de julio.

Sin más por el momento, quedamos a su disposición para cualquier aclaración que considere necesaria.

Atentamente,
Bordeaux, Lyon & Montpellier Int.

Lic. Mosson Montpellier
Socio Depto. de Auditoría

APROBACION:

Nombre: _____

Puesto: _____

Firma: _____

Fecha: _____

5.5 PROCEDIMIENTOS ANALITICOS PRELIMINARES

5.5.1 ANALISIS HORIZONTAL

LA MUNDIALISTA, S.A.

BALANCES GENERALES

Al 30 de junio de 1998 y 1997

(Expresados en Quetzales)

	1998	1997	Variación	Aum.	Disp.
Caja y bancos	568.712	325.416	243.296	X	
Cuentas por cobrar	1.455.329	2.381.105	(925.776)		X
Estimación para cuentas incobrables	(12.784)	(85.326)	72.542		X
Inventarios	7.219.983	8.323.658	(1.103.675)		X
Inversiones	500.000	500.000	-		
Gastos anticipados	325.000	575.000	(250.000)		X
Propiedad, planta y equipo	13.426.753	9.518.234	3.908.519	X	
Depreciación acumulada	(1.846.567)	(1.569.526)	(277.041)	X	
Cargos diferidos	626.194	626.194	-		
Amortización acumulada	(115.883)	(109.216)	(6.667)	X	
Otros activos	35.000	35.000	-		
Total activo	22.181.737	20.520.539	1.661.198		
Proveedores	1.549.526	1.224.569	324.957	X	
Impuestos y contribuciones	185.754	100.627	85.127	X	
Prestaciones laborales	1.249.547	1.054.966	194.581	X	
Otras cuentas por pagar	335.966	108.138	227.828	X	
Préstamos bancarios	6.623.997	9.286.131	(2.662.134)		X
Reserva para indemnizaciones	2.326.827	2.003.321	323.506	X	
Total pasivo	12.171.617	13.777.752	(1.606.135)		
Capital autorizado, suscrito y pagado	3.000.000	3.000.000	-		
Reserva legal	594.251	422.286	171.965	X	
Utilidades acumuladas	3.148.536	2.069.498	1.079.038	X	
Utilidad del ejercicio	3.267.333	1.251.003	2.016.330	X	
Total capital, reservas y utilidades	10.010.120	6.742.787	3.267.333		
Total pasivo, capital, reservas y utilidades	22.181.737	20.520.539	1.661.198		

Ver análisis de variaciones en páginas de la No. 191 a la No. 194, literales de la a) a la n)

LA MUNDIALISTA, S.A.

ESTADOS DE RESULTADOS
 Por los años terminados el 30 de junio de 1998 y 1997
 (Expresados en Quetzales)

	<u>1998</u>	<u>1997</u>	<u>Variación</u>	<u>Aum.</u>	<u>Dism.</u>
VENTAS NETAS	68,216,412	52,018,537	16,197,875	X	
COSTO DE VENTAS	<u>34,637,116</u>	<u>29,565,429</u>	<u>5,071,687</u>	X	
Utilidad bruta en ventas	<u>33,579,296</u>	<u>22,453,108</u>	<u>11,126,188</u>		
GASTOS DE OPERACION					
Administración	12,058,873	9,201,314	2,857,559	X	
Venta	16,624,432	11,436,724	5,187,708	X	
Financieros	<u>1,723,317</u>	<u>618,023</u>	<u>1,105,294</u>	X	
Total gastos de operación	<u>30,406,622</u>	<u>21,256,061</u>	<u>9,150,561</u>		
Utilidad en operación	3,172,674	1,197,047	1,975,627		
PRODUCTOS FINANCIEROS	<u>94,659</u>	<u>53,956</u>	<u>40,703</u>	X	
Utilidad antes de impuesto sobre la renta	<u>3,267,333</u>	<u>1,251,003</u>	<u>2,016,330</u>		

Ver análisis de variaciones en páginas Nos. 194 y 195, literales de la o) a la q)

5.5.1.1 Explicación de variaciones:

- a) **Incremento en caja y bancos:** Se debe tanto al aumento en las ventas como a la cobrabilidad en la cartera de clientes. Pudo haber sido mucho mayor pero se vio afectado por los pagos de préstamos bancarios, inversión en maquinaria y equipo y principalmente por las compras de materia prima para la producción.

- b) **Disminución en cuentas por cobrar clientes:** Se debe a la aplicación estricta de políticas establecidas para controlar límites de crédito, pues en el período anterior los clientes se estaban excediendo en el plazo autorizado de 30 días, lo cual fue reportado a la gerencia en el informe sobre la evaluación de la estructura de control interno. Adicionalmente, durante el período terminado el 30 de junio de 1998 se observó un incremento importante de ventas al contado.

- c) **Disminución en estimación para cuentas incobrables:** Como resultado de la mala aplicación de las políticas de crédito en el año anterior, durante el período 1997-1998, posterior al trámite correspondiente de envío de estados de cuenta y solicitudes de pago infructuosas, la compañía dio de baja a cuentas de clientes con una antigüedad de más de 120 días.

- d) **Disminución en inventarios:** Se debió principalmente al incremento en el nivel de producción y ventas durante el periodo terminado el 30 de junio de 1998, comparado con el periodo terminado el 30 de junio de 1997.
- e) **Disminución en gastos anticipados:** Corresponde al registro proporcional de éstos como parte de los gastos del periodo 1997-1998.
- f) **Incremento en propiedad, planta y equipo:** Como parte de la evaluación de los eventos subsecuentes al 30 de junio de 1997, se obtuvo información acerca de que la compañía ampliaría su planta de producción durante el periodo que terminaría el 30 de junio de 1998, lo cual llevó a cabo con la adquisición de maquinaria y equipo que le permitió elevar el volumen de producción y consecuentemente, el de sus ventas.
- g) **Incremento en depreciación y amortización acumuladas:** Se debe al registro del gasto correspondiente a los 12 meses de uso de los activos fijos, incluyendo la parte proporcional de aquellos adquiridos durante el transcurso del año terminado el 30 de junio de 1998 y a la amortización de los gastos de organización e instalación por el mismo periodo.
- h) **Incremento en cuentas por pagar a proveedores:** Para mejorar sus flujos de efectivo, la administración de la compañía consiguió ampliar el plazo de pago de las

compras al crédito con algunos proveedores, lo cual dio como resultado el incremento reflejado a la fecha de cierre.

- i) **Incremento en impuestos y contribuciones y otras cuentas por pagar:** Corresponde principalmente a la provisión de gastos de fin de año. No es una variación relevante para la planeación preliminar.

- j) **Incremento en prestaciones laborales e indemnizaciones:** El incremento en estas cuentas se debe a que la gerencia general de la compañía decidió registrar el pasivo laboral máximo al 30 de junio de 1998, como una estrategia financiera.

- k) **Disminución en préstamos bancarios:** Se debe a que la compañía amortizó los préstamos que tenía contratados al 30 de junio de 1997. El saldo contable al 30 de junio de 1998 coincide con la sumatoria de lo reportado por los bancos en las respuestas a las solicitudes de confirmación bancaria a esa misma fecha.

- l) **Incremento en la reserva legal:** Corresponde al traslado del 5% de la utilidad neta del periodo terminado el 30 de junio de 1997 (Q.46,913), así como a un error en el traslado de esta reserva (Q.125,052). Esta última será reclasificada a utilidades acumuladas.

}



- m) **Incremento en las utilidades no distribuidas:** Corresponde al traslado de la utilidad neta del ejercicio terminado el 30 de junio de 1997, menos el traslado a la reserva legal.

- n) **Incremento en la utilidad del ejercicio:** Se debe principalmente al efecto neto del aumento en las ventas y recuperación de cartera con la inversión en propiedad, planta y equipo; y a la amortización de préstamos.

- o) **Incremento en ventas netas:** Este incremento es el resultado de la inversión en la fuerza de ventas por motivo de la celebración de la copa mundial de foot-ball llevada a cabo en Francia del 10 de junio al 11 de julio del presente año, así como al entusiasmo del mercado mundial frente al mismo evento deportivo, cuya demanda pudo ser atendida por la inversión en propiedad, planta y equipo.

- p) **Incremento en el costo de ventas y gastos de operación:** La variación en estos rubros para el período terminado el 30 de junio de 1998 se justifica con el logro de las expectativas de ventas a nivel mundial, como resultado del evento futbolístico realizado en Francia a partir del 10 de junio; los cuales, en conjunto, se incrementaron con relación al período anterior.

- q) **Incremento en los productos financieros:** Este resultado es el efecto de un ligero incremento en la tasa de interés a que se tienen las inversiones de la compañía en una de las instituciones bancarias con las que maneja la mayor parte de su disponibilidad.

5.5.1.2 Conclusión:

De acuerdo con la revisión analítica sobre las variaciones obtenidas entre los saldos de los estados financieros de La Mundialista, S.A. al 30 de junio de 1998 y 1997, se determina que no existen riesgos de error sobre las cifras de los estados financieros al 30 de junio de 1998.

5.5.2 ANALISIS VERTICAL

LA MUNDIALISTA, S.A.

BALANCES GENERALES
Al 30 de junio de 1998 y 1997
(Expresados en Quetzales)

	1998	%	1997	%
Caja y bancos	568.712	2.56	325.416	1.59
Cuentas por cobrar	1.455.329	6.56	2.381.105	11.60
Estimación para cuentas incobrables	(12.784)	(0.06)	(85.326)	(0.42)
Inventarios	7.219.983	32.55	8.323.658	40.56
Inversiones	500.000	2.25	500.000	2.44
Gastos anticipados	325.000	1.47	575.000	2.80
Propiedad, planta y equipo	13.426.753	60.53	9.518.234	46.38
Depreciación acumulada	(1.846.567)	(8.32)	(1.569.526)	(7.65)
Cargos diferidos	626.194	2.82	626.194	3.05
Amortización acumulada	(115.883)	(0.52)	(109.216)	(0.53)
Otros activos	35.000	0.16	35.000	0.17
Total activo	22.181.737	100.00	20.520.539	100.00
Proveedores	1.549.526	6.99	1.224.569	5.97
Impuestos y contribuciones	185.754	0.84	100.627	0.49
Prestaciones laborales	1.249.547	5.63	1.854.966	9.14
Otras cuentas por pagar	235.966	1.06	108.138	0.53
Préstamos bancarios	6.623.997	29.86	9.286.131	45.25
Reserva para indemnizaciones	2.326.827	10.49	2.003.321	9.76
Total pasivo	12.171.617	54.87	13.777.752	67.14
Capital autorizado, suscrito y pagado	3.000.000	13.52	3.000.000	14.62
Reserva legal	594.251	2.68	422.286	2.06
Utilidades acumuladas	3.148.536	14.19	2.069.498	10.09
Utilidad del ejercicio	3.267.333	14.73	1.251.003	6.10
Total capital, reservas y utilidades	10.010.120	45.13	6.742.787	32.86
Total pasivo, capital, reservas y utilidades	22.181.737	100.00	20.520.539	100.00

Ver explicación de cambios porcentuales más importantes en páginas Nos. 198 y 199, literales de la a) a la f)

LA MUNDIALISTA, S.A.

ESTADOS DE RESULTADOS
 Por los años terminados el 30 de junio de 1998 y 1997
 (Expresados en Quetzales)

	<u>1998</u>	<u>%</u>	<u>1997</u>	<u>%</u>
VENTAS NETAS (a)	68,216,412	100.00	52,018,537	100.00
COSTO DE VENTAS	<u>34,637,116</u>	<u>50.78</u>	<u>29,565,429</u>	<u>56.84</u>
Utilidad bruta en ventas	<u>33,579,296</u>	<u>49.22</u>	<u>22,453,108</u>	<u>43.16</u>
GASTOS DE OPERACION				
Administración	12,058,873	17.68	9,201,314	17.69
Venta	16,624,432	24.37	11,436,724	21.99
Financieros	<u>1,723,317</u>	<u>2.53</u>	<u>618,023</u>	<u>1.19</u>
Total gastos de operación	<u>30,406,622</u>	<u>44.57</u>	<u>21,256,061</u>	<u>40.86</u>
Utilidad en operación	3,172,674	4.65	1,197,047	2.30
PRODUCTOS FINANCIEROS	<u>94,659</u>	<u>0.14</u>	<u>53,956</u>	<u>0.10</u>
Utilidad antes de impuesto sobre la renta	<u>3,267,333</u>	<u>4.79</u>	<u>1,251,003</u>	<u>2.40</u>

(a) = Incremento porcentual de 1997 a 1998: 31%

Ver explicación de cambios porcentuales más importantes en página No. 199, literal g)

5.5.2.1 Explicación de cambios porcentuales:

Como complemento al análisis horizontal, a continuación se incluye la explicación de los cambios porcentuales verticales más importantes que sufrieron las cifras de los estados financieros de La Mundialista, S.A., entre los períodos terminados el 30 de junio de 1998 y 1997:

- a) **Disminución del 11.6% al 6.56% en cuentas por cobrar:** Se debió principalmente a la aplicación efectiva de las políticas de crédito por parte de la administración de la compañía, pues al 30 de junio de 1997 habían sido descuidadas; dando como resultado, el incremento de la cartera en mora.

- b) **Disminución del 40.56% al 32.55% en inventarios:** La causa principal en la disminución de los inventarios de un período a otro fue el incremento en el nivel de producción y ventas, como resultado del evento deportivo realizado en Francia durante el mes de junio y parte de julio de 1998.

- c) **Incremento del 46.38% al 60.53 en propiedad, planta y equipo:** Este incremento es resultado de la adquisición de maquinaria que efectuó la compañía para cubrir las expectativas de ventas por el Mundial de Foot-ball Francia 1998, lo cual le permitió atender oportunamente las demandas de sus distribuidores en todo el mundo.

- d) **Disminución del 45.25% al 29.86% en préstamos bancarios:** El incremento en el nivel de ventas y la revisión de la aplicación de las políticas de crédito le permitieron a la compañía amortizar oportunamente la porción de los préstamos contraídos con entidades bancarias, correspondiente al periodo julio 1997 – junio 1998.
- e) **Incremento del 10.09% al 14.19% en utilidades no distribuidas:** Este incremento se debe al traslado de la utilidad neta del ejercicio terminado el 30 de junio de 1997, menos el traslado a la reserva legal.
- f) **Incremento del 6.10% al 14.73% en la utilidad del ejercicio:** Aunque la compañía canceló préstamos bancarios e invirtió en ampliar su planta de producción, el incremento obtenido en las ventas y los adecuados y oportunos cobros a clientes le permitieron obtener al final, una ganancia aproximada del 5% sobre las ventas netas: 3% arriba de la obtenida en el periodo terminado el 30 de junio de 1997.
- g) **Incremento del 31% en ventas netas:** Este incremento es resultado de la demanda mundial por la celebración del máximo evento futbolístico, llevado a cabo en Francia durante los meses de junio y parte de julio de 1998.



5.5.2.2 Conclusión:

De acuerdo con el análisis porcentual de las cifras mostradas en los estados financieros de La Mundialista, S.A. al 30 de junio de 1998 y a la comparación de éste con los estados financieros al 30 de junio de 1997, se cree que estos cambios no implican la existencia de riesgo de error, respaldado por la comprensión actual que se posee del cliente.

5.5.3 MEDIDAS Y RAZONES FINANCIERAS

(Ver ANEXO XXIII "Determinación de Medidas y Razones Financieras")

5.5.3.1 Razones de liquidez: Estas razones permiten medir la capacidad que tiene la compañía para cumplir con sus obligaciones a corto plazo a medida que éstas vencen.

	<u>1998</u>	<u>1997</u>
a) Solvencia	Q.3.12	Q.4.83

Para 1997, la compañía tenía Q.4.83 en activos de realización inmediata para cubrir cada Q.1.00 de deuda a corto plazo y para 1998 este índice disminuyó a Q.3.12.

	<u>1998</u>	<u>1997</u>
b) Liquidez	Q.0.88	Q.1.49

La capacidad de la compañía para cubrir sus deudas a corto plazo a la fecha del balance con activos de realización inmediata sin incluir sus inventarios, es de Q.0.88 y Q.1.49 para 1998 y 1997 respectivamente; lo cual significa que si al 30 de junio de 1998 la compañía hubiera tenido que cancelar sus deudas circulantes, tendría un faltante de Q.0.12 por cada quetzal adeudado.

c) Capital de trabajo	Q.6,835,447	Q.9,531,553
------------------------------	-------------	-------------

Esta razón permite establecer el capital de trabajo con que cuenta la compañía para respaldar la contratación de una deuda a largo plazo, el cual disminuyó para 1998 con relación a 1997.

5.5.3.2 Razones de estabilidad:

Estas razones permiten determinar el monto de dinero de terceros que es utilizado por la compañía para generar utilidades.



	<u>1998</u>	<u>1997</u>
a) Estabilidad	Q.1.29	Q.0.70
<p>Por cada Q.1.00 de activo fijo neto, la compañía cubre con inversión propia Q.1.29 y Q.0.70 para los años terminados el 30 de junio de 1998 y 1997 respectivamente; es decir, que para el período terminado en 1997, los proveedores y acreedores de la compañía financiaban Q.0.30 de cada Q.1.00 de activo fijo neto y para 1998, la compañía tiene capacidad de cubrir con inversión propia el 100% de cada quetzal de este rubro.</p>		
b) Solidez	Q.1.82	Q.1.49
<p>Al 30 de junio de 1998 y 1997, la compañía contaba con Q.1.82 y Q.1.49 de sus activos para cubrir cada Q.1.00 de deuda contraída.</p>		
c) Endeudamiento	Q.1.22	Q.2.04
<p>Por cada Q.1.00 que los accionistas de la compañía han invertido, los proveedores y acreedores han</p>		

invertido Q.1.22 y Q.2.04 para 1998 y 1997, respectivamente.

	<u>1998</u>	<u>1997</u>
c) Apalancamiento	Q.0.55	Q.0.67

De cada Q.1.00 que posee la compañía en activos, Q.0.55 y Q.0.67 han sido financiados por terceros durante los años terminados el 30 de junio de 1998 y 1997, respectivamente. El resultado permite observar que para 1998, la compañía disminuyó ese financiamiento con inversión propia.

d) Participación	Q.0.82	Q.0.49
-------------------------	--------	--------

La participación de terceros en el capital contable neto de la compañía para los años 1998 y 1997 es de Q.0.82 y Q.0.49 por cada Q.1.00 invertido por los socios. Esto significa que para el cierre de 1998, la inversión de los accionistas en el capital contable neto de la compañía se incrementó en Q.0.33.

}



5.5.3.3 Razones de productividad:

Estas razones permiten medir la rapidez con que ciertas cuentas se convierten en ventas o efectivo para la compañía.

	<u>1998</u>	<u>1997</u>
a) Rotación de la cartera	3 veces	5 veces

La compañía recuperó la cartera de clientes por ventas al crédito 5 veces durante el año terminado el 30 de junio de 1997. Para 1998 se redujo a 3 veces. La disminución en la rotación para 1998 se debe principalmente a que la mayor parte de las ventas de 1998 fueron en efectivo y a la disminución del saldo de clientes por aplicación estricta de las políticas de crédito a la fecha de cierre.

b) Rotación de inventarios	5 veces	4 veces
-----------------------------------	---------	---------

La compañía convirtió en efectivo sus inventarios cinco veces durante el año terminado el 30 de junio de 1998 y cuatro veces en el año anterior. Esto significa que cinco y cuatro veces respectivamente para cada año, la compañía transformó sus materias pri-

mas en producto terminado y lo vendió en la misma proporción.

	<u>1998</u>	<u>1997</u>
c) Plazo medio de cobranza	8 días	16 días

Con las aplicación estricta de las políticas de crédito por parte de la gerencia de la compañía, se logró disminuir de 16 a 8 días el plazo en que los clientes cancelan las ventas que se les efectuaron al crédito.

d) Plazo medio de pago	35 días	29 días
-------------------------------	---------	---------

Como parte de las medidas adoptadas por la compañía para mejorar sus flujos de efectivo, se logró ampliar el plazo de pago a proveedores de 29 días en el ejercicio de 1997 a 35 días para 1998.

e) Rotación del activo total	3 veces	3 veces
-------------------------------------	---------	---------

El significado de esta medida financiera es que la compañía ha tenido la capacidad de poder reemplazar sus activos 3 veces durante los dos años analizados, debido al nivel de ventas alcanzado, el cual es tres veces mayor al total de sus activos.



5.5.3.4 Razones de rentabilidad:

Estas razones permiten evaluar las ganancias de la compañía con respecto a un nivel determinado de ventas, de activos o de la inversión de los accionistas.

	<u>1998</u>	<u>1997</u>
a) Propiedad	45 %	33 %

Por cada Q.1.00 de activo de la compañía, los accionistas han invertido Q.0.45 y Q.0.33 para los años terminados el 30 de junio de 1998 y 1997, respectivamente.

b) Capital	33 %	19 %
-------------------	------	------

Por cada Q.1.00 de inversión de los accionistas en capital neto, han obtenido una ganancia de Q.0.33 y Q.0.19 para los años terminados el 30 de junio de 1998 y 1997, respectivamente.

c) Margen de utilidad bruta	49 %	43 %
------------------------------------	------	------

Por cada Q.1.00 que la compañía vendió durante los años terminados el 30 de junio de 1998 y 1997,

obtuvo una ganancia bruta de Q.0.49 y Q.0.43, respectivamente.

	<u>1998</u>	<u>1997</u>
d) Margen de utilidad en operación	5 %	2 %

Por cada Q.1.00 que la compañía vendió durante los años terminados el 30 de junio de 1998 y 1997, obtuvo una ganancia en operación del 5% y 2%, respectivamente.

e) Margen de utilidad neta	5 %	2 %
-----------------------------------	-----	-----

La compañía retuvo cinco y dos centavos de utilidad neta por cada quetzal vendido durante los años terminados el 30 de junio de 1998 y 1997, respectivamente.

5.5.3.5 Conclusión:

De acuerdo con el análisis de las razones financieras y a las explicaciones recibidas de, e indagaciones efectuadas con los funcionarios principales de la compañía sobre los resultados de las operaciones de los años terminados el 30 de junio de 1998 y 1997, se considera que dichas operaciones reflejan cambios normales en la situación financiera y operativa de La Mundialista, S.A. y no implican la existencia de riesgo de error a nivel de



aseveraciones o errores potenciales en las cifras a esas fechas. Sin embargo, es importante mencionar que el margen de utilidad neta obtenido por la compañía durante los dos ejercicios analizados es muy bajo con relación a su nivel de operaciones; por lo que es recomendable que se haga una evaluación de los costos y gastos de operación a manera de disminuirlos en la medida de lo posible e incrementar el margen de utilidad neta para los próximos años.

5.6 DETERMINACION DE LA IMPORTANCIA RELATIVA

La determinación de las cifras erróneas (a nivel individual o en combinación con otros errores), que se consideran importantes en los estados financieros sobre la base del conocimiento del negocio de La Mundialista, S.A., la evaluación del riesgo del trabajo y los requisitos de reporte, permiten establecer el alcance de la auditoría y con la obtención de evidencia suficiente y competente, también permiten concluir que es improbable que exista una cifra errónea material en los estados financieros de la compañía al 30 de junio de 1998. Sin embargo, debido a que este concepto (Importancia Relativa) no se aplica solamente a cifras erróneas monetarias, sino que también a los requisitos de revelación y adhesión a los principios contables adecuados y a los requisitos estatutarios, se debe considerar tanto los aspectos cualitativos como cuantitativos de los registros contables.

Cuantitativamente hablando, la importancia relativa se obtiene utilizando directrices porcentuales, comparando el valor monetario de una partida respecto a las demás de los estados financieros, complementando el aspecto cualitativo con el juicio profesional; no

obstante, se deberá estar alerta respecto de probables cifras erróneas en cuentas sensibles de acuerdo con la naturaleza del negocio del cliente.

Se ha considerado como importancia relativa para cada una de las cuentas de balance detalladas a continuación, sobre la base del activo total, en forma acumulativa (es decir, tomando los resultados porcentuales en conjunto), los siguientes porcentajes aproximados:

1.	Cuentas por cobrar	1.0 %
2.	Inventarios	5.0 %
3.	Propiedad, planta y equipo	8.0 %
4.	Otras cuentas de activo	0.5 %
5.	Proveedores	1.0 %
6.	Prestaciones laborales	1.0 %
7.	Préstamos bancarios	5.0 %
8.	Indemnizaciones	2.5 %
9.	Otras cuentas de pasivo	<u>0.5 %</u>
	Total importancia relativa acumulada	
	para balance	<u>24.5 %</u>

Para el estado de resultados se ha considerado de igual forma, como importancia relativa para cada una de las cuentas que se detallan a continuación, sobre la base de las ventas netas y relacionada directamente en forma individual con el resultado del ejercicio, los siguientes porcentajes aproximados:

1



1.	Ventas	4.5 %
2.	Costo de ventas	4.5 %
3.	Gastos de operación	<u>4.5 %</u>
	Total importancia relativa acumulada	
	para resultados	<u>13.5 %</u>

5.7 DESARROLLO DEL PLAN DE AUDITORIA

5.7.1 EVALUACION DEL RIESGO DE AUDITORIA

En esta etapa se evalúa el riesgo inherente y de control específico para cada afirmación en particular dentro de cada componente. Esto es, para cada cuenta o clase de transacción de los estados financieros que requiere especial atención por ser susceptibles a riesgos específicos y por consiguiente, a la ocurrencia de errores importantes en las afirmaciones de la gerencia, como componentes de dichos estados financieros.

Por la experiencia obtenida con La Mundialista, S.A. en la auditoría practicada al año terminado el 30 de junio de 1997, se sabe que no existen riesgos específicos identificados en los componentes de los estados financieros al 30 de junio de 1998 que permitan la ocurrencia de errores importantes en las afirmaciones de la gerencia plasmadas en los estados financieros; ya sea por falta de confiabilidad en el proceso contable, por transacciones procesadas en forma sistemática o por transacciones que tengan características especiales en su registro.

Sin embargo, el hecho de que no se haya identificado algún riesgo específico relacionado con alguna cuenta, no significa que no pueda existir una cifra errónea en ellas.

Por lo tanto, para asegurar de que realmente no existen riesgos específicos en los componentes de los estados financieros, se verificó que no se haya pasado por alto ninguno de los tipos de errores que pueden relacionarse con cada saldo de cuenta significativo, con relación a los estados financieros tomados en conjunto, los cuales pudieran ocasionar errores materiales en las afirmaciones de la gerencia.

5.7.2 ENFOQUE DE AUDITORIA

5.7.2.1 Enfoque general:

Debido a que el resultado de la evaluación del riesgo de auditoría en la planeación preliminar fue un nivel mínimo de riesgo y a que no se detectaron riesgos específicos en los componentes de los estados financieros durante el desarrollo del plan de auditoría, será suficiente la aplicación de procedimientos analíticos globales; pues la probabilidad de ocurrencia de error es remota y no corresponde aplicar demasiados esfuerzos de auditoría.

5.7.2.2 Enfoque individual:

Como no se identificaron riesgos específicos en los componentes de los estados financieros y se puede confiar en los controles establecidos por la administración de la compañía, el enfoque relacionado con las afirmaciones de la gerencia como componentes de

}



los estados financieros, será confiar en dichos controles que contribuyen a la confiabilidad del sistema contable y se efectuarán pruebas sustantivas sobre ellos.

5.7.3 PRUEBAS DE AUDITORIA

5.7.3.1 Pruebas de controles:

Debido a que no se identificaron riesgos específicos en los componentes de los estados financieros y a que existe confianza en la estructura de control interno de la compañía, se efectuarán pruebas de controles para confirmar la confiabilidad del sistema contable en las áreas que procesan clases de transacciones materiales, con la ayuda del staff de análisis y diseño de sistemas contables computarizados; verificando que hayan operado en forma efectiva, eficiente y consistente durante todo el ejercicio fiscal, pues el nombramiento del despacho como auditores de La Mundialista, S.A. por parte de la Junta de Accionistas, termina en el periodo bajo revisión.

5.7.3.2 Pruebas sustantivas:

Se efectuarán pruebas sustantivas de detalle confiando en los controles que contribuyen a la confiabilidad del sistema contable.

5.7.4 MEMORANDUM DE PLANEACION DE AUDITORIA

A continuación se presenta el memorándum de planeación de la auditoría, preparado por el encargado, Lic. Davor Suker; revisado oportunamente por el supervisor, Lic. Zinedine Zidane; y aprobado por el gerente, Lic. Ronald De Boer.

“Fuimos contratados por La Mundialista, S.A. para realizar la auditoría de sus estados financieros de los años terminados el 30 de junio de 1998 y 1997. Por la experiencia obtenida el año anterior y por la planeación realizada durante el período bajo revisión, sabemos que no se dieron cambios en la actividad principal de la compañía, en el proceso contable o en su estructura organizacional y de control interno, los cuales pudieran afectar el desarrollo o resultado de nuestro trabajo.

La importancia relativa la determinamos de acuerdo al efecto material de un error o irregularidad en cada uno de los componentes principales de los estados financieros, que sumados podrían afectar la razonabilidad de los mismos a la fecha de cierre; sin embargo, por el conocimiento que tenemos del negocio del cliente, no esperamos que todos estos componentes importantes acumulen el porcentaje de error definido como material para si mismo como importancia relativa.

En el desarrollo de nuestra planeación no detectamos riesgos específicos en las afirmaciones de la gerencia plasmadas en los componentes de los estados financieros y nuestra evaluación del nivel de riesgo de auditoría lo consideramos mínimo. En adición, verificamos que podemos confiar en los controles establecidos por la administración de la compañía, los cuales contribuyen a la confiabilidad del sistema contable y efectuaremos pruebas de



controles para confirmar la confiabilidad de ese sistema en áreas que procesan clases de transacciones materiales y pruebas sustantivas de detalle confiando en los controles”.

5.8 PLANEACION Y CONTROL ADMINISTRATIVO

5.8.1 ORGANIZACION DEL PERSONAL

Como se indicó al inicio del desarrollo de la auditoría de “La Mundialista, S.A.”, el equipo de auditoría está formado por el Lic. Montpellier como socio a cargo, Lic. Gerland Lyon como segundo socio, Lic. Ronald De Boer como gerente de auditoría, Lic. Zinedine Zidane como supervisor y Lic. Davor Suker como encargado del trabajo. Asimismo, los asistentes nombrados como parte del equipo para efectuar el trabajo de campo son Denilson De Oliveira y Lilian Thuram.

5.8.2 PREPARATIVOS INICIALES EN EL DESPACHO

Los asistentes De Oliveira y Thuram se encargaron de los preparativos para iniciar la ejecución de la auditoría y para el caso, localizaron en el archivo general del despacho, el archivo permanente, el archivo administrativo y los papeles de trabajo del año anterior, incluyendo una copia del informe y de la carta a la gerencia, para ser utilizados como referencia en la ejecución del trabajo.

Asimismo, en los formatos establecidos por el despacho solicitaron la papelería necesaria para el desarrollo de la auditoría (incluyendo índices, carpetas, programas de

trabajo y solicitudes de confirmación); además, obtuvieron una copia de la carta compromiso debidamente firmada por el gerente general de la compañía, Lic. Claudio Taffarel, para ser incluida como parte del archivo de papeles de trabajo del presente año.

5.8.3 PRESUPUESTO Y CONTROL DE TIEMPOS

5.8.3.1 Presupuesto de tiempo:

El presupuesto de trabajo preparado por el Lic. Ronald De Boer y aprobado por el Lic. Montpellier muestra la inversión de tiempo y costo por cada integrante del equipo, así como el costo total de la auditoría; tal como se presenta a continuación:

<u>Nombre</u>	<u>Cargo</u>	<u>Costo/Hora</u>	<u>Inversión</u>	<u>Costo Total</u>
Lic. Montpellier	Socio a cargo	Q.1,200	3	Q. 3,600
Lic. Gerland Lyon	Segundo socio	1,200	2	2,400
Lic. Rondald De Boer	Gerente	700	5	3,500
Lic. Zinedine Zidane	Supervisor	500	3	1,500
Lic. Davor Suker	Encargado	300	20	6,000
Denilson De Oliveira	Asistente	100	80	8,000
Lilian Thuram	Asistente	75	80	<u>6,000</u>
				<u>Q.31,000</u>

La inversión de tiempo del equipo de trabajo fue distribuida por el Lic. Davor Suker, utilizando el formato establecido para el caso, de acuerdo a la experiencia acumulada el año anterior.

}



5.8.3.2 Control de tiempos:

El control del tiempo invertido en la realización de la auditoría fue debidamente reportado por los asistentes en los formatos específicos incluidos en el archivo administrativo, los cuales fueron oportunamente revisados por el encargado del trabajo. Asimismo, los reportes de tiempo por auditor, autorizados por el gerente del trabajo y tabulados por la secretaria del Departamento de Auditoría del despacho, correspondientes a las quincenas terminadas el 15 y 31 de julio de 1998, permitieron establecer que la inversión real de tiempo en la ejecución de la auditoría fue menor al presupuestado, dando como resultado, un costo menor a la misma. Esta relación se muestra a continuación:

<u>Nombre</u>	<u>Cargo</u>	<u>Costo/Hora</u>	<u>Inversión</u>	<u>Costo Total</u>
Lic. Montpellier	Socio a cargo	Q.1,200	2	Q. 2,400
Lic. Gerland Lyon	Segundo socio	1,200	1	1,200
Lic. Rondald De Boer	Gerente	700	5	3,500
Lic. Zinedine Zidane	Supervisor	500	4	2,000
Lic. Davor Suker	Encargado	300	18	5,400
Denilson De Oliveira	Asistente	100	67	6,700
Lilian Thuram	Asistente	75	73	5,475
				<u>Q.26,675</u>

5.8.4 CONTROL DE FACTURACION Y CUENTAS POR COBRAR

5.8.4.1 Control de facturación:

El trabajo de campo fue concluido el día 15 de julio de 1998 y al momento de retirarse de las oficinas del cliente, el Lic. Davor Suker entregó al Lic. Bernard Lama, Gerente

Financiero de la compañía, la nota de cargo No. 4867 para trámite de cheque por los honorarios pactados por la auditoría, de la cual, la secretaria del Departamento de Contabilidad del despacho tomó nota en el control de facturación respectivo con el propósito de emitir la factura correspondiente al momento de enviar al cliente el informe de auditoría.

5.8.4.2 Control de cuentas por cobrar:

Con fecha 3 y 10 de agosto de 1998 se envió al Lic. Claudio Taffarel los informes de la evaluación de la estructura de control interno y de auditoría, respectivamente, como calidad de borrador preliminar para discusión, junto con los cuales, la secretaria del Departamento de Contabilidad envió la factura No. 6776 para el cobro de los honorarios correspondientes.

5.8.5 CONTROL DE CALIDAD

Durante el desarrollo del trabajo de campo de la auditoría, tanto el Lic. Suker como el Lic. Zidane mantuvieron una supervisión constante sobre el avance del mismo, lo cual evidenciaron por medio de la anotación de sus iniciales y la fecha en los papeles de trabajo.

En el proceso de preparación del informe, tanto el Lic. Montpellier como el Lic. Lyon, discutieron el contenido del mismo con el Lic. De Boer hasta definir el tipo de opinión que emitirían, así como el debido soporte de la misma.

La constante supervisión sobre el trabajo de campo, así como la debida planeación técnica y desarrollo de la auditoría, permitieron al despacho entregar los informes al cliente antes del plazo previsto en la carta de renovación del contrato.



CONCLUSIONES

1. Las estrategias que actualmente debe observar el Contador Público y Auditor Independiente en la planeación técnica de una auditoría de estados financieros son: evaluar el riesgo de auditoría previo a aceptar el trabajo, obtener un amplio conocimiento del negocio del cliente, del ambiente de control y del proceso contable que éste posee. Asimismo, las estrategias que debe observar en la planeación administrativa de su trabajo son: organización adecuada de su personal en la asignación a diversos trabajos, elaborar un presupuesto de tiempo por cada trabajo de auditoría, mantener un control estricto sobre la inversión de tiempo por cada uno de los integrantes de su personal en los trabajos a los cuales ha sido asignado, llevar un control eficiente sobre la facturación y cuentas por cobrar; así como procurar un nivel de calidad que le permita efectuar su trabajo acorde a las exigencias de la profesión.
2. El contenido de la investigación desarrollada proporciona al estudiante de la carrera de Contaduría Pública y Auditoría, los lineamientos necesarios para desarrollar la planeación técnica de una primera auditoría de estados financieros, así como la de una auditoría recurrente y su debida planeación y control administrativo.



3. El desarrollo adecuado de la planeación técnica y administrativa de una auditoría de estados financieros, permite al Contador Público y Auditor Independiente desarrollar un plan de auditoría a la medida de las operaciones particulares de sus clientes y acorde a sus requerimientos de información financiera, con base en el conocimiento de la estructura de control interno.
4. El plan de auditoría desarrollado bajo los lineamientos planteados en la presente investigación, ayuda al Contador Público y Auditor Independiente a responder a riesgos y circunstancias particulares de cada uno de sus clientes, a satisfacer sus necesidades costo-efectivas del servicio brindado y a realizar su trabajo en forma consistente, efectiva y eficiente; pues le permite conocer ampliamente la naturaleza del negocio, su situación económica y financiera, su estructura organizacional y los controles que existen sobre las operaciones contables y financieras.
5. La planeación técnica de una auditoría de estados financieros permite al Contador Público y Auditor Independiente, obtener un conocimiento amplio de sus clientes, del medio en que operan y de su proceso contable. Asimismo, le permite identificar áreas significativas o de riesgo que le ayuden a definir la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas que debe aplicar durante el desarrollo de la auditoría.

6. La información recabada por el Contador Público y Auditor Independiente durante el proceso de planeación, le permite obtener cierto grado de seguridad en cuanto a la presentación de los estados financieros de su cliente, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y a la existencia o no de errores materiales en los mismos a la fecha de la auditoría.

7. El presupuesto de trabajo y control de tiempos, así como el control de la facturación y cuentas por cobrar como parte de la planeación administrativa de una auditoría de estados financieros, permiten al Contador Público y Auditor Independiente mantener un control adecuado sobre la ejecución de la misma, con relación a la inversión total de tiempo versus honorarios pactados y facturación de honorarios versus cobros realizados, los cuales son base fundamental para la ejecución de auditorías posteriores.

8. La planeación administrativa de una auditoría de estados financieros, contempla no sólo la organización del personal que participa en la ejecución de la misma; sino que también su evaluación, promoción y retención como parte del equipo de auditoría y del despacho.



9. El adecuado control en el archivo de papeles de trabajo e índices de referenciación como parte de la planeación administrativa de una auditoría de estados financieros, permiten al Contador Público y Auditor Independiente utilizar los mismos como fuente principal de información en auditorías posteriores.

10. Los preparativos iniciales en el despacho de auditoría, así como las condiciones de trabajo en las oficinas del cliente y el mismo despacho, como parte de la planeación administrativa de una auditoría de estados financieros, son parte fundamental de su ejecución, pues conforman el ambiente en el que el Contador Público y Auditor Independiente desarrolla su trabajo.

11. Las relaciones públicas que mantiene el Contador Público y Auditor Independiente, la planificación de sus papeles de trabajo y el control de calidad que debe aplicar en la ejecución de su trabajo y emisión del dictamen, como parte de la planeación administrativa de una auditoría de estados financieros, son parte fundamental en el resultado de la misma e inciden en aquellas que realice de manera recurrente.

RECOMENDACIONES

1. El tema sobre el proceso de planeación técnica y administrativa de una auditoría de estados financieros, debe profundizarse en las clases magistrales de los cursos de Auditoría de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, con el propósito que el estudiante de Contaduría Pública y Auditoría conozca que antes de iniciar el trabajo de campo de una auditoría de estados financieros, se debe completar un proceso de planeación técnica y durante la planeación y ejecución de la misma, mantener un control administrativo adecuado.
2. En toda auditoría de estados financieros que realice el Contador Público y Auditor Independiente, debe obtener el conocimiento suficiente de la estructura de control interno de su cliente, con el propósito de identificar posibles declaraciones incorrectas, considerar los factores que afectan el riesgo de declaraciones incorrectas importantes, diseñar pruebas de auditoría que le permitan atenuar riesgos identificados y establecer un plan de auditoría a la medida de las operaciones particulares de su cliente, que satisfaga sus necesidades costo-efectivas y sus exigencias de información financiera de una manera eficiente.

3. El proceso de planeación técnica de una auditoría de estados financieros debe completarse antes de iniciar el trabajo de campo, pues permite al Contador Público y Auditor Independiente responder a riesgos y circunstancias particulares de cada uno de sus clientes, a satisfacer sus necesidades costo-efectivas de sus servicios de auditoría y a realizar su trabajo en forma consistente, efectiva y eficiente.
4. En toda auditoría de estados financieros que realice el Contador Público y Auditor Independiente, debe planificar y mantener un control administrativo adecuado que le permita conocer y comparar el presupuesto de tiempo contra la inversión real y determinar su correspondencia con relación a los honorarios pactados, con el propósito de considerarlo en las futuras contrataciones de auditoría nuevas y recurrentes.
5. Aun cuando el proceso de planeación técnica debe ser completado por el Contador Público y Auditor Independiente antes de iniciar el trabajo de campo, debe estar preparado para modificar sus pruebas originales si durante el desarrollo de la misma se encuentra ante circunstancias no previstas o elementos no conocidos previamente y que afecten en forma importante las conclusiones de su trabajo.

BIBLIOGRAFIA

1. CASHIN, James A., NEUWIRTH, Paul D., LEVY, John F.: Manual de Auditoría 1. Versión española de la segunda edición "Cashin's Handbook for Auditors", Madrid, España, Grupo Editorial Océano, Ediciones Centrum Técnicas y Científicas, 1988.
2. CASHIN, James A., NEUWIRTH, Paul D., LEVY, John F.: Manual de Auditoría 2. Versión española de la segunda edición "Cashin's Handbook for Auditors", Madrid, España, Grupo Editorial Océano, Ediciones Centrum Técnicas y Científicas, 1988.
3. CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA: Ley Orgánica del Tribunal y Contraloría de Cuentas, Decreto No. 1126, Guatemala, (s.f).
4. CONGRESO DE LA REPUBLICA DE GUATEMALA: Código Tributario, Decreto No. 6-91 y sus Reformas, Guatemala, (s.f).
5. COOK, John W., WINKLE, Gary M.: Auditoría. Tercera edición, México, Nueva Editorial Interamericana, S.A. de C.V., 1988.
6. DEFLIESE, Philip L., JOHNSON, Kenneth P., MACLEOD, Roderick K.: Auditoría Montgomery. Primera edición, México, Editorial Limusa, S.A. de C.V., 1985.
7. DELOITTE, ROSS TOHMATSU INTERNATIONAL: Enfoque Internacional de Auditoría. (s.1), (s.e), octubre 1990.
8. FEDERACION INTERNACIONAL DE CONTADORES (IFAC): Guías Internacionales de Auditoría. Estados Unidos de Norte América, (s.e), julio 1979.
9. FERNANDEZ DIAZ, Aurelio: Los Efectos de la Certificación de Estados Financieros por los Contadores Públicos Autorizados, X Aniversario Asamblea Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT), San Salvador, El Salvador, C.A., 1976.
10. GRANT THORNTON INTERNATIONAL: Manual de Auditoría. (s.1), (s.e), (s.f).
11. HOLMES, Arthur W.: Auditoría. Principios y Procedimientos. Biblioteca de Contabilidad Superior XII, Tomo I, México, Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana (UTEHA), 1945.



12. HOLMES, Arthur W.: Principios Básicos de Auditoría. Traducción de la tercera edición en Inglés, México, Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V., 1968.
13. INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PUBLICOS CERTIFICADOS: Declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS).
14. INSTITUTO GUATEMALTECO DE CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES: Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Guatemala, 1992.
15. INSTITUTO GUATEMALTECO DE CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES: Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Guatemala, 1992.
16. GITMAN, Lawrence J.: Fundamentos de Administración Financiera, Tercera Edición, México, Editorial Harla, S.A. de C.V., 1986.
17. KELL, Walter G., ZIEGLER, Richard E., BOYNTON, William C.: Auditoría Moderna. México, Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V., (s.f).
18. LEMUS, Raúl: Uso de Matrices en la Auditoría Externa de una Empresa Industrial. Guatemala, USAC, Facultad de Ciencias Económicas, Septiembre de 1989.
19. MEIGS, Walter B.: Principios de Auditoría. Primera Edición, México, Editorial Diana, S.A., 1971.
20. PATON, W.A.: Manual del Contador. México, Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana, S.A. de C.V., 1983.
21. RUIZ DE VELASCO, Luis, PRIETO, Alejandro.: Auditoría Práctica. Sexta edición, México, Editorial Banca y Comercio, S.A., 1973.
22. TOUCHE ROSS INTERNATIONAL: Manual de Técnicas de Procedimientos Sustantivos. (s.1), (s.e), agosto 1978.

ANEXOS

<u>NUMERO</u>	<u>CONTENIDO</u>
I	Matriz de interrelaciones de efectivo
II	Programa de auditoría de efectivo
III	Matriz de interrelaciones de cuentas por pagar
IV	Programa de auditoría de cuentas por pagar
V	Matriz de interrelaciones de ventas
VI	Programa de auditoría de ventas
VII	Programa de procedimientos complementarios a la matriz maestra de interrelaciones
VIII	Solicitud de papelería y útiles
IX	Control de papelería y útiles
X	Solicitud de viáticos
XI	Control de viáticos
XII	Liquidación de viáticos
XIII	Presupuesto de tiempo
XIV	Control de tiempo por cliente
XV	Control de tiempo por auditor
XVI	Indice de referenciación para el archivo administrativo
XVII	Indice de referenciación para el archivo corriente
XVIII	Indice de referenciación para el archivo permanente
XIX	Control de facturación
XX	Control de cuentas por cobrar
XXI	Plan de entrenamiento técnico
XXII	Evaluación del personal
XXIII	Determinación de medidas y razones financieras



ANEXO I

MATRIZ DE INTERRELACIONES DE EFECTIVO - SECCION A

TIPO DE TRANSACCION - ERROR	EXACTITUD MECANICA		EXISTENCIA		PROPIEDAD	VALIACION		CLASIFICACION	CORTE	REVELACION ADECUADA
	VALIDEZ	REGISTRO	EXACTITUD	CAMBIO EN CIRCUNSTANCIAS						
Libros y registros										
Errores de registro o anotaciones en los libros	A1 A4 A41 A43 A43 A44 A45 A46 A47 A48									
Avenidas de diario incorrectas	A1 A4 A41 A43 A44 A45 A46 A47 A48									
Ingresos en efectivo										
Ingresos en efectivo registrados pero no depositados			A4 A5 B8 B8B BB10 BB11 BB12							
Ingresos en efectivo no registrados o no depositados			A4 A5 B3 C3 B8B BB10 BB11 BB12							
Ingresos en efectivo depositados pero no registrados						A4 A5 B3 BB11 BB11			A4 A5 B7 A7B BB12 BB13	
Ingresos en efectivo registrados en un periodo incorrecto										
Pagos en efectivo										
Pagos en efectivo registrados pero no efectuados			A4 A5 G5 H4 Z 14 K7 CC3 CC5							
Pagos en efectivo efectuados pero no registrados			A2 A4 A5 G5 H4 14 K7 CC3 CC7							
Pagos en efectivo registrados por un importe incorrecto						A4 A5 G2 H4 Z 14 K7 CC3 CC5 CC7 CC8 CC9				
Pagos en efectivo registrados en un periodo incorrecto									A2 A4 A5 G7 H4 G2 H4 12 14 K7 CC5 CC8 CC9 CC9 CC9	
Procedimientos de auditoria que no se relacionan con un tipo de error especifico		A3		A3			A9			A3 A5

PROGRAMA DE AUDITORIA

SECCION A - EFECTIVO

PROCEDIMIENTO	HECHO POR	FECHA
PROCEDIMIENTOS DE REVISION ANALITICA		
1) Revise los cambios habidos en los saldos de bancos durante el periodo y evalúe su razonabilidad a la luz de otra información disponible respecto al flujo de efectivo, tal como cambios en las cuentas por cobrar o por pagar, etc.		
2) Compare las cifras de efectivo con los presupuestos de flujos de efectivo y determine las causas de las variaciones.		
PRUEBAS SUSTANTIVAS DE SALDOS		
A1 Obtenga una relación de todas las cuentas de efectivo en caja y en bancos, así como las conciliaciones y papeles de trabajo relativos.		
a. Verifique la corrección aritmética de la relación, las conciliaciones y los papeles de trabajo.		
b. Coteje los totales con el libro mayor.		
A2 Arquee o confirme los fondos fijos e investigue las partidas que no estén representadas por efectivo.		
a. Determine qué fondos e ingresos pendientes de depósito habrán de arquearse. (Se pueden arquear sobre una base cíclica durante el año o solo una vez al año. Es recomendable que sea sobre una base sorpresiva y a la fecha del balance general, cuando se trate de importes significativos).		
b. Arquee los fondos fijos y los ingresos pendientes de depósito seleccionados, en presencia de la persona responsable del fondo. Todos los fondos deben ser controlados durante los arqueos en forma tal, que se prevenga la posibilidad de que se hagan sustituciones entre los diversos fondos.		
i. Liste las partidas que no estén representadas por efectivo.		
ii. Cerciórese de que los fondos fijos no incluyan comprobantes importantes pendientes de reembolsar anteriores a la fecha del balance general.		
iii. Concilie el importe de los fondos con los saldos según libros. Obtenga explicaciones respecto a todas las partidas no usuales y cualquier diferencia e indique cómo las corroboró.		
iv. Prepare una lista de los cheques entre bancos o entre compañías incluidos en el efectivo y revise su correcto registro.		
v. Tomando como referencia el libro de bancos, cerciórese de la fecha del último reembolso a los fondos fijos.		
vi. Revise cualquier otro registro de soporte independiente y verifique que se hayan considerado los ingresos provenientes de fuentes diversas.		
vii. Obtenga de la persona responsable del fondo, evidencia por escrito de que las partidas que usted manejó le fueron devueltas íntegras.		
c. Cuando los fondos arqueados incluyen partidas tales como vales, anticipos o cheques canjeados a empleados, cerciórese de las políticas de la compañía al respecto y coteje dichas partidas con su cobro y comprobación posteriores.		
d. Revise selectivamente los comprobantes incluidos en el fondo, contra reembolsos posteriores.		
e. Coteje los ingresos pendientes de depositar a la fecha del arqueo, contra la boleta de depósito posterior y al estado de cuenta del banco. Coteje los importes contra el libro de bancos y los auxiliares, observando el periodo en el que se registraron.		



ANEXO II

PROGRAMA DE AUDITORIA

Hoja 2/3

SECCION A - EFECTIVO

PROCEDIMIENTO	HECHO POR	FECHA
<p style="text-align: center;">PRUEBAS SUSTANTIVAS DE SALDOS</p> <p>f. Por lo que se refiere a los fondos seleccionados que no hayan sido arqueados, obtenga confirmación directa por escrito de los importes involucrados y obtenga el detalle de las partidas incluidas en los fondos que no representen efectivo.</p> <p>A3 Obtenga directamente de cada uno de los bancos con los que la compañía haya operado durante el periodo, una confirmación que cubra los saldos de las cuentas bancarias, los préstamos, los valores en depósito, etc., a la fecha del balance general. Tome nota de los detalles sobre las garantías otorgadas.</p> <p>A4 Obtenga las conciliaciones de los saldos de bancos, así como los papeles de trabajo soporte relativos e investigue las partidas en conciliación.</p> <p>a. i. Coteje el saldo de cada cuenta de bancos con el estado de cuenta y la confirmación recibida directamente del banco. ii. Coteje los saldos según libros que aparecen en las conciliaciones con los saldos de los registros auxiliares respectivos. iii. Verifique la corrección aritmética de las conciliaciones y los papeles de trabajo soporte.</p> <p>b. Obtenga información relativa al corte de efectivo y cotejela con el libro de bancos, los estados de cuenta del banco y las conciliaciones bancarias.</p> <p>c. Partidas correspondidas por el banco durante el periodo subsecuente a la fecha de la conciliación.</p> <p>i. Por los cheques con fecha anterior a la fecha de la conciliación: (a) Coteje selectivamente los cheques pagados contra la relación de cheques en tránsito, cotejelos contra el libro de bancos, cerciorándose de que se hayan registrado en el periodo correcto. (b) Liste e investigue todos los cheques expedidos al portador, a favor de bancos, funcionarios o empleados, compañías subsidiarias u otras compañías relacionadas; así como cualquier otro cheque que parezca no usual por su naturaleza, beneficiario o importe, a fin de cerciorarse de que representan transacciones válidas.</p> <p>d. Partidas que aparezcan en la conciliación y que no fueron correspondidas por el banco en el periodo subsecuente a la fecha de la conciliación. i. Coteje los cheques en tránsito contra el libro de bancos, para ver que los datos coincidan y que los cheques hayan sido registrados antes de la fecha de la conciliación. ii. Revise selectivamente la documentación soporte de los cheques en tránsito a fin de cerciorarse de que representan transacciones válidas. iii. Obtenga explicaciones satisfactorias respecto a otras partidas en conciliación.</p> <p>e. Partidas que aparecen en la conciliación y que no están registradas en libros a la fecha de la conciliación (por ejemplo, pagos depositados directamente por los clientes). i. Coteje las fechas y los importes de los depósitos según los estados de cuenta del banco, con subsecuentes asientos en el libro de bancos. ii. Revise la documentación soporte de todas las demás partidas y cotejelas con el libro de bancos. iii. Determine que tales partidas en conciliación son normales y no resultado de una deficiencia en los procedimientos.</p>		

PROGRAMA DE AUDITORIA

SECCION A - EFECTIVO

PROCEDIMIENTO	HECHO POR	FECHA
<p style="text-align: center;">PRUEBAS SUSTANTIVAS DE SALDOS</p> <p>i. Revise selectivamente los cheques expedidos y otra información soporte que aparezcan en la última conciliación auditada por el despacho y que no habían sido correspondidos por el banco a la fecha de auditoría.</p> <p>ii. En lo que se refiere a los depósitos acreditados por el banco después de la fecha de la conciliación, coteje los contra el libro de bancos y la conciliación bancaria para ver que el depósito haya sido registrado en el periodo en que realmente se recibió. Anote las fechas según libros y las fechas según el banco y obtenga explicaciones satisfactorias de cualquier retraso anormal.</p> <p>iii. Revise que las demás partidas en conciliación correspondidas por el banco durante este periodo hayan sido contabilizadas satisfactoriamente.</p> <p>5 Revise las obligaciones contractuales, a fin de determinar posibles restricciones.</p> <p>a. Cerciórese de que la compensación de saldos deudores y acreedores esté autorizada.</p> <p>b. Considere si existen restricciones para retirar fondos que se tienen en el extranjero.</p> <p>c. Considere cualquier restricción de financiamiento estipulada por los contratos de préstamo.</p> <p>6 Cuando los estados de cuenta no identifiquen los números de cheque, obtenga los estados de cuenta directamente del banco y verifique los detalles.</p> <p>7 Revise las transacciones de efectivo ocurridas antes y después de la fecha del balance general.</p> <p>a. Examine los depósitos y revise estados de cuenta posteriores para detectar depósitos que no hayan sido acreditados por el banco.</p> <p>b. Examine los pagos.</p> <p>i. Indague respecto a cheques expedidos justo antes de la fecha de cierre, a fin de cerciorarse de que todos hayan sido entregados.</p> <p>ii. Revise los cheques pagados devueltos por el banco después del periodo y observe la fecha de pago.</p> <p>iii. Revise el libro de bancos después del periodo e investigue los pagos cancelados.</p> <p>8 Prepare una cédula de las transferencias de fondos interbancos e intercompañías.</p> <p>a. Revise selectivamente las transferencias de fondos entre cuentas bancarias, incluyendo los traspasos entre divisiones, sucursales y subsidiarias, efectuadas inmediatamente antes y después de la fecha de la conciliación. Anote las fechas en las que se recibieron los fondos y se hicieron los pagos, según libros y según el banco, y verifique que todos los importes hayan sido registrados en el periodo correcto.</p> <p>b. Determine que las transferencias de fondos que estén en tránsito a la fecha de la conciliación hayan sido debidamente consideradas en la conciliación como cheques y/o depósitos en tránsito.</p> <p>9 Verifique el tipo de cambio y el cálculo de la conversión de los saldos en moneda extranjera.</p>		

ANEXO III

MATRIZ DE INTERRELACIONES DE CUENTAS POR PAGAR - SECCION G

TIPO DE TRANSACCION - ERROR	EXACTITUD MECANICA	EXISTENCIA		PROPIEDAD	VALIACION CAMBIO EN CIRCUNSTANCIAS		CLASIFICACION	CORTE	REVELACION ADECUADA	
		VALIDEZ	REGISTRO		EXACTITUD					
Libros y registros	01 A4 A5 A6 A7 A8 A9 AA AB AC AD AE AF AG AH AI AJ AK AL AM AN AO AP AQ AR AS AT AU AV AW AX AY AZ BA BB BC BD BE BF BG BH BI BJ BK BL BM BN BO BP BQ BR BS BT BU BV BW BX BY BZ CA CB CC CD CE CF CG CH CI CJ CK CL CM CN CO CP CQ CR CS CT CU CV CW CX CY CZ DA DB DC DD DE DF DG DH DI DJ DK DL DM DN DO DP DQ DR DS DT DU DV DW DX DY DZ EA EB EC ED EE EF EG EH EI EJ EK EL EM EN EO EP EQ ER ES ET EU EV EW EX EY EZ FA FB FC FD FE FF FG FH FI FJ FK FL FM FN FO FP FQ FR FS FT FU FV FW FX FY FZ GA GB GC GD GE GF GG GH GI GJ GK GL GM GN GO GP GQ GR GS GT GU GV GW GX GY GZ HA HB HC HD HE HF HG HH HI HJ HK HL HM HN HO HP HQ HR HS HT HU HV HW HX HY HZ IA IB IC ID IE IF IG IH II IJ IK IL IM IN IO IP IQ IR IS IT IU IV IW IX IY IZ JA JB JC JD JE JF JG JH JI JJ JK JL JM JN JO JP JQ JR JS JT JU JV JW JX JY JZ KA KB KC KD KE KF KG KH KI KJ KL KM KN KO KP KQ KR KS KT KU KV KW KX KY KZ LA LB LC LD LE LF LG LH LI LJ LK LL LM LN LO LP LQ LR LS LT LU LV LW LX LY LZ MA MB MC MD ME MF MG MH MI MJ MK ML MN MO MP MQ MR MS MT MU MV MW MX MY MZ NA NB NC ND NE NF NG NH NI NJ NK NL NM NO NP NQ NR NS NT NU NV NW NX NY NZ OA OB OC OD OE OF OG OH OI OJ OK OL OM ON OO OP OQ OR OS OT OU OV OW OX OY OZ PA PB PC PD PE PF PG PH PI PJ PK PL PM PN PO PP PQ PR PS PT PU PV PW PX PY PZ QA QB QC QD QE QF QG QH QI QJ QK QL QM QN QO QQ QR QS QT QU QV QW QX QY QZ RA RB RC RD RE RF RG RH RI RJ RK RL RM RN RO RP RQ RR RS RT RU RV RW RX RY RZ SA SB SC SD SE SF SG SH SI SJ SK SL SM SN SO SP SQ SR SS ST SU SV SW SX SY SZ TA TB TC TD TE TF TG TH TI TJ TK TL TM TN TO TP TQ TR TS TT TU TV TW TX TY TZ UA UB UC UD UE UF UG UH UI UJ UK UL UM UN UO UP UQ UR US UT UV UW UX UY UZ VA VB VC VD VE VF VG VH VI VJ VK VL VM VN VO VP VQ VR VS VT VU VV VW VX VY VZ WA WB WC WD WE WF WG WH WI WJ WK WL WM WN WO WP WQ WR WS WT WU WV WW WX WY WZ XA XB XC XD XE XF XG XH XI XJ XK XL XM XN XO XP XQ XR XS XT XU XV XW XX XY XZ YA YB YC YD YE YF YG YH YI YJ YK YL YM YN YO YP YQ YR YS YT YU YV YW YX YY YZ ZA ZB ZC ZD ZE ZF ZG ZH ZI ZJ ZK ZL ZM ZN ZO ZP ZQ ZR ZS ZT ZU ZV ZW ZX ZY ZZ	01 A4 A5 A6 A7 A8 A9 AA AB AC AD AE AF AG AH AI AJ AK AL AM AN AO AP AQ AR AS AT AU AV AW AX AY AZ BA BB BC BD BE BF BG BH BI BJ BK BL BM BN BO BP BQ BR BS BT BU BV BW BX BY BZ CA CB CC CD CE CF CG CH CI CJ CK CL CM CN CO CP CQ CR CS CT CU CV CW CX CY CZ DA DB DC DD DE DF DG DH DI DJ DK DL DM DN DO DP DQ DR DS DT DU DV DW DX DY DZ EA EB EC ED EE EF EG EH EI EJ EK EL EM EN EO EP EQ ER ES ET EU EV EW EX EY EZ FA FB FC FD FE FF FG FH FI FJ FK FL FM FN FO FP FQ FR FS FT FU FV FW FX FY FZ GA GB GC GD GE GF GG GH GI GJ GK GL GM GN GO GP GQ GR GS GT GU GV GW GX GY GZ HA HB HC HD HE HF HG HH HI HJ HK HL HM HN HO HP HQ HR HS HT HU HV HW HX HY HZ IA IB IC ID IE IF IG IH II IJ IK IL IM IN IO IP IQ IR IS IT IU IV IW IX IY IZ JA JB JC JD JE JF JG JH JI JJ JK JL JM JN JO JP JQ JR JS JT JU JV JW JX JY JZ KA KB KC KD KE KF KG KH KI KJ KL KM KN KO KP KQ KR KS KT KU KV KW KX KY KZ LA LB LC LD LE LF LG LH LI LJ LK LL LM LN LO LP LQ LR LS LT LU LV LW LX LY LZ MA MB MC MD ME MF MG MH MI MJ MK ML MN MO MP MQ MR MS MT MU MV MW MX MY MZ NA NB NC ND NE NF NG NH NI NJ NK NL NM NO NP NQ NR NS NT NU NV NW NX NY NZ OA OB OC OD OE OF OG OH OI OJ OK OL OM ON OO OP OQ OR OS OT OU OV OW OX OY OZ PA PB PC PD PE PF PG PH PI PJ PK PL PM PN PO PP PQ PR PS PT PU PV PW PX PY PZ QA QB QC QD QE QF QG QH QI QJ QK QL QM QN QO QQ QR QS QT QU QV QW QX QY QZ RA RB RC RD RE RF RG RH RI RJ RK RL RM RN RO RP RQ RR RS RT RU RV RW RX RY RZ SA SB SC SD SE SF SG SH SI SJ SK SL SM SN SO SP SQ SR SS ST SU SV SW SX SY SZ TA TB TC TD TE TF TG TH TI TJ TK TL TM TN TO TP TQ TR TS TT TU TV TW TX TY TZ UA UB UC UD UE UF UG UH UI UJ UK UL UM UN UO UP UQ UR US UT UV UW UX UY UZ VA VB VC VD VE VF VG VH VI VJ VK VL VM VN VO VP VQ VR VS VT VU VV VW VX VY VZ WA WB WC WD WE WF WG WH WI WJ WK WL WM WN WO WP WQ WR WS WT WU WV WW WX WY WZ XA XB XC XD XE XF XG XH XI XJ XK XL XM XN XO XP XQ XR XS XT XU XV XW XX XY XZ YA YB YC YD YE YF YG YH YI YJ YK YL YM YN YO YP YQ YR YS YT YU YV YW YX YY YZ ZA ZB ZC ZD ZE ZF ZG ZH ZI ZJ ZK ZL ZM ZN ZO ZP ZQ ZR ZS ZT ZU ZV ZW ZX ZY ZZ								
Compras		01 02 03 04 05 06 07 08 09 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 32 33 34 35 36 37 38 39 40 41 42 43 44 45 46 47 48 49 50 51 52 53 54 55 56 57 58 59 60 61 62 63 64 65 66 67 68 69 70 71 72 73 74 75 76 77 78 79 80 81 82 83 84 85 86 87 88 89 90 91 92 93 94 95 96 97 98 99 00								
Compras/ventas por pagar registradas pero mercancías no recibidas/ventas no realizadas		01 02 03 04 05 06 07 08 09 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 32 33 34 35 36 37 38 39 40 41 42 43 44 45 46 47 48 49 50 51 52 53 54 55 56 57 58 59 60 61 62 63 64 65 66 67 68 69 70 71 72 73 74 75 76 77 78 79 80 81 82 83 84 85 86 87 88 89 90 91 92 93 94 95 96 97 98 99 00								
Compras no autorizadas		01 02 03 04 05 06 07 08 09 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 32 33 34 35 36 37 38 39 40 41 42 43 44 45 46 47 48 49 50 51 52 53 54 55 56 57 58 59 60 61 62 63 64 65 66 67 68 69 70 71 72 73 74 75 76 77 78 79 80 81 82 83 84 85 86 87 88 89 90 91 92 93 94 95 96 97 98 99 00								
Passivo incurrido pero no registrado		01 02 03 04 05 06 07 08 09 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 32 33 34 35 36 37 38 39 40 41 42 43 44 45 46 47 48 49 50 51 52 53 54 55 56 57 58 59 60 61 62 63 64 65 66 67 68 69 70 71 72 73 74 75 76 77 78 79 80 81 82 83 84 85 86 87 88 89 90 91 92 93 94 95 96 97 98 99 00								
Compras registradas por un importe incorrecto		01 02 03 04 05 06 07 08 09 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 32 33 34 35 36 37 38 39 40 41 42 43 44 45 46 47 48 49 50 51 52 53 54 55 56 57 58 59 60 61 62 63 64 65 66 67 68 69 70 71 72 73 74 75 76 77 78 79 80 81 82 83 84 85 86 87 88 89 90 91 92 93 94 95 96 97 98 99 00								
Compras/ventas registradas en un periodo incorrecto		01 02 03 04 05 06 07 08 09 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 32 33 34 35 36 37 38 39 40 41 42 43 44 45 46 47 48 49 50 51 52 53 54 55 56 57 58 59 60 61 62 63 64 65 66 67 68 69 70 71 72 73 74 75 76 77 78 79 80 81 82 83 84 85 86 87 88 89 90 91 92 93 94 95 96 97 98 99 00								
Pagos en efectivo		01 02 03 04 05 06 07 08 09 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 32 33 34 35 36 37 38 39 40 41 42 43 44 45 46 47 48 49 50 51 52 53 54 55 56 57 58 59 60 61 62 63 64 65 66 67 68 69 70 71 72 73 74 75 76 77 78 79 80 81 82 83 84 85 86 87 88 89 90 91 92 93 94 95 96 97 98 99 00								
Pagos en efectivo registrados pero no efectuados		01 02 03 04 05 06 07 08 09 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 32 33 34 35 36 37 38 39 40 41 42 43 44 45 46 47 48 49 50 51 52 53 54 55 56 57 58 59 60 61 62 63 64 65 66 67 68 69 70 71 72 73 74 75 76 77 78 79 80 81 82 83 84 85 86 87 88 89 90 91 92 93 94 95 96 97 98 99 00								
Pagos en efectivo efectuados pero no registrados		01 02 03 04 05 06 07 08 09 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 32 33 34 35 36 37 38 39 40 41 42 43 44 45 46 47 48 49 50 51 52 53 54 55 56 57 58 59 60 61 62 63 64 65 66 67 68 69 70 71 72 73 74 75 76 77 78 79 80 81 82 83 84 85 86 87 88 89 90 91 92 93 94 95 96 97 98 99 00								
Pagos en efectivo registrados por un importe incorrecto		01 02 03 04 05 06 07 08 09 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 32 33 34 35 36 37 38 39 40 41 42 43 44 45 46 47 48 49 50 51 52 53 54 55 56 57 58 59 60 61 62 63 64 65 66 67 68 69 70 71 72 73 74 75 76 77 78 79 80 81 82 83 84 85 86 87 88 89 90 91 92 93 94 95 96 97 98 99 00								
Pagos en efectivo registrados en un periodo incorrecto		01 02 03 04 05 06 07 08 09 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 32 33 34 35 36 37 38 39 40 41 42 43 44 45 46 47 48 49 50 51 52 53 54 55 56 57 58 59 60 61 62 63 64 65 66 67 68 69 70 71 72 73 74 75 76 77 78 79 80 81 82 83 84 85 86 87 88 89 90 91 92 93 94 95 96 97 98 99 00								
Procedimientos de auditoría que no se relacionan con un tipo de error específico		01 02 03 04 05 06 07 08 09 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 32 33 34 35 36 37 38 39 40 41 42 43 44 45 46 47 48 49 50 51 52 53 54 55 56 57 58 59 60 61 62 63 64 65 66 67 68 69 70 71 72 73 74 75 76 77 78 79 80 81 82 83 84 85 86 87 88 89 90 91 92 93 94 95 96 97 98 99 00								

PROGRAMA DE AUDITORIA

Hoja 1/3

SECCION G - CUENTAS POR PAGAR

PROCEDIMIENTO	HECHO POR	FECHA
PROCEDIMIENTOS DE REVISION ANALITICA		
) Compare la relación de cuentas por pagar a la fecha de la auditoria con la de la fecha de la auditoria anterior y tome en consideración los cambios importantes. Por ejemplo: los cambios en los principales proveedores, en la cantidad de cuentas vencidas, en la proporción de saldos deudores, etc.		
) Determine si existen saldos por pagar a compañías relacionadas o a accionistas, miembros del consejo o funcionarios de la compañía. Si es así, ¿cómo están estos saldos en relación con saldos similares a la fecha de la última auditoria? (Preste especial atención a aquéllos que parezcan no haber tenido movimiento). Estos tipos de saldos pueden o no representar "auténticas" cuentas por pagar derivadas de las operaciones normales de la compañía - posiblemente debieran excluirse al efectuar los cálculos de razones y otra información estadística de cuentas por pagar, ya que pueden distorcionar la situación real de la empresa respecto a transacciones celebradas con terceros independientes. Además, pueden plantear problemas particulares de verificación.		
) Revise datos estadísticos, tales como la proporción que guardan las cuentas por pagar en relación con las compras, o el margen de utilidad bruta, compárelos con los de años anteriores y obtenga explicaciones satisfactorias de las cifras actuales. (Tome en consideración que no basta determinar que no ha habido ningún cambio importante con respecto al periodo anterior, lo importante es determinar si debería haber habido un cambio y de ser así, ¿por cuánto?).		
PRUEBAS SUSTANTIVAS DE SALDOS		
31 Obtenga la relación de cuentas por pagar.		
a. Sume la relación. b. Coteje el total con el libro mayor. c. Seleccione algunas partidas y cotejelas con los registros auxiliares (o las facturas de compra).		
32 Obtenga los estados de cuenta de los proveedores y concílielos con los saldos según libros.		
a. Pida a la compañía que conserve todos los estados de cuenta de proveedores para la revisión. b. Con base en la relación de saldos de cuentas por pagar (o la relación de facturas pendientes de pago), solicite estados de cuenta directamente a los proveedores (incluya las cuentas de los principales proveedores cuyo volumen o el valor de las transacciones sea alto, así como aquéllos cuyos saldos sean significativos). c. Coteje los saldos que aparecen en los estados de cuenta con los saldos según los registros auxiliares de proveedores.		



PROGRAMA DE AUDITORIA

SECCION G - CUENTAS POR PAGAR

PROCEDIMIENTO	HECHO POR	FECHA
PRUEBAS SUSTANTIVAS DE SALDOS		
<ul style="list-style-type: none"> d. Prepare un control de los estados de cuenta de los proveedores y de los saldos según libros. Pida a la compañía que concilie las diferencias, y: <ul style="list-style-type: none"> i. Revise la documentación soporte de las partidas en conciliación (por ejemplo, los documentos de recepción y los cheques de pago). ii. Considere si las partidas que aparecen en las conciliaciones deberían ajustarse a la fecha del balance general. iii. Considere la posibilidad de utilizar al personal de la compañía, independiente al departamento de cuentas por pagar, para que efectúen las conciliaciones. e. Resume los resultados de la circularización y de las conciliaciones, clasificando las diferencias por tipo. 		
<p>G3 Revise la cuenta de control de cuentas por pagar por el periodo e investigue los asientos importantes o no usuales, o los aumentos o disminuciones en las compras hacia el cierre del ejercicio.</p>		
<p>G4 Efectúe una revisión para detectar pasivos omitidos.</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Revise las transacciones posteriores al cierre del ejercicio. <ul style="list-style-type: none"> i. Seleccione de los registros de compras, todas las facturas superiores a un determinado importe, examínelas y revise la documentación soporte correspondiente. ii. Seleccione facturas por importes significativos que se encuentren en proceso de ser liquidadas y examínelas. Haga preguntas a todas las personas que normalmente manejan facturas de proveedores. iii. Seleccione de los registros de egresos, los pagos superiores a un determinado importe y revise la documentación soporte correspondiente. b. Revise las cancelaciones y los asientos de ajuste registrados después de la fecha de cierre. c. Revise la correspondencia con los proveedores y haga preguntas al personal del cliente, con objeto de determinar si existen cuentas no pagadas y saldos en disputa. d. Cerciórese de que se haya registrado el pasivo apropiado por concepto de mercancías vendidas que no sean propiedad de la compañía (por ejemplo, mercancías recibidas en consignación). e. Con base en otras verificaciones e investigaciones, cerciórese de que se hayan registrado todos los pasivos conocidos. 		
<p>G5 Revise la relación de saldos de cuentas por pagar a fin de determinar los importes por pagar (o por cobrar) a compañías del grupo o relacionadas, así como saldos deudores y partidas no usuales.</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Prepare un resumen de los importes por pagar a compañías del grupo o relacionadas y efectúe los siguientes procedimientos: <ul style="list-style-type: none"> i. En los casos en que el despacho audite a las compañías del grupo, en vez de obtener confirmación por escrito, verifique los saldos contra los registros contables de dichas compañías. 		

PROGRAMA DE AUDITORIA

SECCION G - CUENTAS POR PAGAR

PROCEDIMIENTO	HECHO POR	FECHA
<p align="center">PRUEBAS SUSTANTIVAS DE SALDOS</p> <p>ii. Revise los saldos con objeto de detectar partidas no usuales, y obtenga explicaciones satisfactorias de las mismas. Preste especial atención a lo apropiado de las partidas que se registran a través de la cuenta corriente de la oficina corporativa o la compañía matriz.</p> <p>iii. Revise la documentación soporte de las transacciones importantes.</p> <p>b. Prepare un resumen de los saldos que no se deriven de las operaciones normales de la compañía o que se refieran a funcionarios o empleados y revise la documentación soporte que ampara los saldos. Evalúe si dichos saldos son apropiados.</p> <p>c. Por lo que se refiere a los saldos deudores:</p> <p>i. Seleccione algunas partidas y revise su documentación soporte.</p> <p>ii. Cerciórese de que los saldos deudores no representan pagos por concepto de pasivos no registrados.</p> <p>iii. Seleccione algunos saldos y revíselos con objeto de obtener evidencia respecto a su recuperabilidad (o su compensación).</p> <p>iv. Considere reclasificarlos a cuentas por cobrar, si son importantes.</p> <p>d. Cuando exista el derecho de compensación y sea apropiado hacerla, cerciórese de que los saldos acreedores hayan sido compensados contra los saldos deudores que se refieran a la misma entidad.</p> <p>Determine si los procedimientos de corte fueron apropiados a fin de cerciorarse de que las compras y notas de cargo hayan sido registradas a la fecha del balance general (y a la fecha del inventario físico, si se tomó a una fecha distinta) en el periodo contable correcto.</p> <p>a. Seleccione documentos de recepción anteriores y posteriores a la fecha aplicable, y coteje los con las facturas de compra y el diario de compras.</p> <p>b. Seleccione asientos registrados en el diario de compras antes y después de la fecha aplicable, y coteje los con los documentos de recepción y las facturas de compra.</p> <p>c. Seleccione notas de cargo registradas en el diario de compras antes y después de la fecha aplicable, y coteje las con los documentos de embarque y las copias de las notas de crédito de los proveedores.</p> <p>Si los pasivos son pagaderos en moneda extranjera, determine el tipo de cambio y verifique que los cálculos de la conversión sean correctos.</p> <p>Determine qué pasivos se ven afectados por descuentos o sobreprecios, y cerciórese de que hayan sido debidamente contabilizados.</p>		

PROGRAMA DE AUDITORIA

SECCION L - CUENTAS POR PAGAR

PROCEDIMIENTO	HECHO POR	FECHA
<p style="text-align: center;">PROCEDIMIENTOS DE REVISION ANALITICA</p> <p>Compare las ventas por línea de productos con las cifras presupuestadas y las ventas del periodo anterior. Evalúe si los resultados son congruentes con otra información disponible (por ejemplo, la expansión o contratación del mercado, cambios en los precios de venta o en la mezcla de ventas, líneas nuevas o descontinuadas, etc.). Las ventas a compañías relacionadas y las ventas de naturaleza no usual deberán considerarse por separado.</p> <p>Revise el detalle de las unidades embarcadas contra los registros de ventas y producción. ¿La cifra de ventas parece razonable comparada con el volumen de producción?</p> <p>Compare el margen de utilidad bruta con el de periodos anteriores y analice los cambios. Evalúe si los motivos de esos cambios parecen razonables a la luz de la demás información relacionada con ventas.</p> <p>Compare las deducciones sobre ventas, tales como los descuentos, considerándolas como un porcentaje de las ventas del periodo, con las de periodos anteriores. Evalúe si los motivos de los cambios parecen razonables a la luz de la demás información relacionada con ventas.</p> <p style="text-align: center;">PRUEBAS SUSTANTIVAS DE SALDOS</p> <p>Obtenga análisis de las diversas cuentas de ingresos por ventas y deducciones sobre ventas por el periodo, según sea apropiado, considerando la importancia de la cuenta, la relación con las pruebas de otras cuentas y/o los resultados de la revisión analítica. Determine la exactitud aritmética de los análisis y coteje los totales con el libro mayor y los análisis de otras cuentas.</p> <p>Revise las ventas y el margen de la utilidad bruta por línea de productos, por mes, e investigue las fluctuaciones anormales.</p> <p>Seleccione algunos ingresos por ventas y deducciones sobre ventas, verifique los cálculos y coteje los detalles contra la documentación soporte correspondiente.</p> <p>a. Revise la documentación de los embarques efectuados inmediatamente antes y después de la fecha del balance general.</p> <p>b. Revise las notas de crédito expedidas después de la fecha del balance general.</p> <p>c. Revise la documentación soporte de los asientos de diario que afecten las cuentas de ventas y deducciones sobre ventas.</p> <p>En los casos en que sea apropiado, concilie las unidades embarcadas con los registros de ventas, producción e inventarios.</p> <p>Cuando las ventas se efectúen con derecho a devolución, evalúe si la política de reconocimiento de ingresos es apropiada.</p> <p>Cerciórese de que las ventas no incluyan ingresos no provenientes de la operación.</p> <p>Haga preguntas y verifique selectivamente que las ventas a partes relacionadas se hayan manejado apropiadamente.</p>		

PROGRAMA DE AUDITORIA

Hoja 1/11

SECCIONES B, C, D, E, F, H, I, J, K, M, AA, BB, CC, DD Y EE -
COMPLEMENTARIAS A LA MATRIZ MAESTRA DE INTERRELACIONES

PROCEDIMIENTO		HECHO POR	FECHA
PRUEBAS SUSTANTIVAS DE SALDOS			
SECCION B - CUENTAS POR COBRAR			
B1	Obtenga las relaciones de cuentas por cobrar clasificadas por antigüedad de saldos (cuentas por cobrar a clientes, documentos, préstamos, saldos intercompañías).		
B2	Obtenga análisis de la estimación para cuentas de cobro dudoso y de los cargos a resultados por concepto de cuentas incobrables.		
B3	Obtenga confirmación directa de los saldos por cobrar.		
B4	Revise la cuenta control de cuentas por cobrar por el periodo. Investigue la naturaleza de cualquier asiento significativo o no usual o cualquier asiento que no provenga de las fuentes de registro normales, y revise la documentación soporte correspondiente. Investigue también cualquier incremento o disminución significativo en las ventas hacia el cierre del ejercicio.		
B6	Investigue la cobrabilidad de los saldos de las cuentas.		
B7	Si existen saldos por cobrar en moneda extranjera, determine el tipo de cambio para la conversión y verifique que los cálculos de la conversión sean correctos.		
B8	Revise la relación de cuentas por cobrar, para determinar los importes a cargo de compañías del grupo y relacionadas, empleados, etc., saldos acreedores y partidas no usuales.		
B9	Determine que se hayan aplicado procedimientos de corte apropiados a la fecha del balance general (y a la fecha del inventario físico, si se tomó a una fecha distinta), para cerciorarse de que las ventas y las notas de crédito hayan sido registradas en el periodo contable correcto.		
SECCION C - VALORES REALIZABLES			
C1	Obtenga una cédula de los valores realizables y otras inversiones a la fecha del balance general (incluyendo las inversiones en compañías subsidiarias y relacionadas), indicando:		
C2	Arquee o confirme los valores y las inversiones.		
C3	Revise las adiciones y las bajas de valores realizables e inversiones.		

PROGRAMA DE AUDITORIA

Hoja 2/11

SECCIONES B, C, D, E, F, H, I, J, K, M, AA, BB, CC, DD Y EE -
COMPLEMENTARIAS A LA MATRIZ MAESTRA DE INTERRELACIONES

PROCEDIMIENTO		HECHO POR	FECHA
PRUEBAS SUSTANTIVAS DE SALDOS			
C4	Determine la base de valuación de los valores e inversiones, y verifique el valor de mercado y los cálculos.		
C5	Verifique los ingresos derivados de la inversión y las distribuciones de capital, y revise selectivamente los cálculos.		
C6	Cerciórese de que las compras y ventas se hayan registrado en el período correcto.		
C8	Revise y haga preguntas respecto a si existen valores realizables e inversiones cedidos en garantía. Verifique los detalles en coordinación con los procedimientos de confirmación de pasivos.		
SECCION D - INVENTARIOS			
D1	Obtenga una copia del resumen del inventario final y la relación de inventarios valuados, y verifique su corrección aritmética.		
D2	Verifique la exactitud de los listados del inventario físico contra los registros originales de conteo (marbetes, hojas de inventarios, etc.).		
D3	Revise los ajustes registrados para hacer que los inventarios según libros coincidan con el inventario físico.		
D4	Cerciórese de la existencia física de los inventarios.		
D5	Comente con el personal de la compañía si la mercancía se entrega a los clientes a consignación o sobre la base de venta y devolución. Cerciórese de que tales mercancías se hayan incluido en los inventarios y excluido de cuentas por cobrar.		
D6	En los casos en que no se haya participado en la toma física de los inventarios en poder de terceros (por ejemplo, en almacenes públicos, en consignación con los clientes), obtenga confirmación directa por parte de ellos.		
D7	Verifique que la mercadería que no pertenece a la compañía haya sido excluida de los inventarios.		
D8	Con base en los documentos y los registros, verifique que los inventarios estén valuados al costo.		
D9	Para los sistemas de costos estándar, revise la integración de los estándares y su empleo en la valuación de los inventarios.		



PROGRAMA DE AUDITORIA

Hoja 3/11

SECCIONES B, C, D, E, F, H, I, J, K, M, AA, BB, CC, DD Y EE -
COMPLEMENTARIAS A LA MATRIZ MAESTRA DE INTERRELACIONES

PROCEDIMIENTO		HECHO POR	FECHA
PRUEBAS SUSTANTIVAS DE SALDOS			
D10	Verifique la valuación de las obras bajo contrato, en proceso.		
D11	Identifique las partidas obsoletas y de lento movimiento, así como los costos no recuperables.		
D12	Cerciórese de que los inventarios hayan sido valuados a su valor de mercado (según se define apropiadamente) cuando éste sea menor que el costo.		
D13	Determine que se hayan aplicado procedimientos de corte adecuados, con objeto de cerciorarse de que las transacciones que afectan los inventarios fueron registradas en el periodo contable correcto.		
D14	Investigue si existen inventarios cedidos en garantía.		
D15	Investigue si existen inventarios adquiridos en términos bajo los cuales el proveedor conserva el título de propiedad hasta el momento en que el producto terminado es vendido.		
SECCION E - PAGOS ANTICIPADOS, CARGOS DIFERIDOS Y OTROS ACTIVOS			
E1	Obtenga las cédulas de pagos anticipados, cargos diferidos, crédito mercantil, patentes, derechos de autor y otros activos.		
E2	Obtenga confirmación directa de saldos.		
E3	Examine los documentos que soportan los saldos de las cuentas.		
E4	Determine si los saldos son cobrables, o si las expectativas de obtener beneficios futuros son razonables por lo que se refiere a los pagos anticipados y los cargos diferidos.		
E5	Examine las adiciones y las bajas del crédito mercantil y revise la política de amortización.		
E6	Examine las patentes, marcas y derechos de autor.		
E7	Revise los costos de constitución.		

PROGRAMA DE AUDITORIA

Hoja 4/11

SECCIONES B, C, D, E, F, H, I, J, K, M, AA, BB, CC, DD Y EE -
COMPLEMENTARIAS A LA MATRIZ MAESTRA DE INTERRELACIONES

PROCEDIMIENTO		HECHO POR	FECHA
PRUEBAS SUSTANTIVAS DE SALDOS			
SECCION F - PROPIEDAD PLANTA Y EQUIPO			
F1	Obtenga una cédula por cuenta de mayor, de la propiedad, planta y equipo que muestre: el costo y depreciación acumulada, al principio y al final del periodo; las adiciones y bajas durante el periodo; los movimientos de la depreciación y amortización durante el periodo; y cualquier otra información importante.		
F2	Verifique la existencia física de la planta y el equipo.		
F3	Verifique las adiciones y las bajas que aparecen en el resumen que muestra los movimientos detallados.		
F4	En los casos en que sea apropiado, examine las escrituras y otros títulos de propiedad (u obtenga confirmación directa si se encuentran bajo custodia de un tercero).		
F5	Revise la política de depreciación y verifique los cálculos.		
F6	Revise la política de capitalización, con objeto de cerciorarse de que todas las erogaciones importantes por concepto de activos fijos se encuentran debidamente registradas.		
F7	Revise los contratos de arrendamiento y cerciórese de que los activos arrendados y las obligaciones que de ellos se derivan hayan sido debidamente contabilizadas.		
F8	Cuando los activos hayan sido revaluados, verifique su valuación.		
F10	Determine si existen activos cedidos en garantía.		
SECCION H - GASTOS ACUMULADOS Y OTROS PASIVOS			
H1	Obtenga análisis de los gastos acumulados y otros pasivos, mostrando toda la información relevante.		
H2	Verifique la validez y exactitud de las acumulaciones, tomando como referencia la documentación soporte correspondiente.		
H3	Determine la base sobre la que se registraron las reservas, verifique los cálculos y evalúe su razonabilidad.		
H4	Cuando no exista evidencia competente interna, obtenga de terceros independientes, confirmación directa de los saldos de las cuentas.		

PROGRAMA DE AUDITORIA

Hoja 5/11

SECCIONES B, C, D, E, F, H, I, J, K, M, AA, BB, CC, DD Y EE -
COMPLEMENTARIAS A LA MATRIZ MAESTRA DE INTERRELACIONES

PROCEDIMIENTO	HECHO POR	FECHA
PRUEBAS SUSTANTIVAS DE SALDOS		
SECCION I - IMPUESTO SOBRE LA RENTA		
I 1 Obtenga un análisis de las cuentas de impuesto sobre la renta que muestre: el saldo al principio y al final del período, el detalle de los pagos efectuados durante el período, el detalle de las estimaciones para el período, los ajustes o cancelaciones del saldo del período anterior y las razones de ellos, y cualquier otra información relevante.		
I 2 Revise las declaraciones del impuesto sobre la renta del año anterior y verifique que en el año actual se hayan pagado o provisionado impuestos análogos.		
I 3 Revise la documentación comprobatoria de los pagos y verifique el cálculo de la provisión para el impuesto del año.		
I 4 Revise la situación en que se encuentran las declaraciones que aún no han sido revisadas por las autoridades fiscales.		
I 5 Solicite que una persona del departamento fiscal del despacho revise las cuentas de impuesto sobre la renta y obtenga su aprobación.		
I 6 Revise las cuentas de impuesto sobre la renta para verificar su adecuada clasificación, cerciórese de que los saldos se encuentren devidamente segregados y revele: el impuesto a pagar por el año, el efecto fiscal de la amortización de pérdidas o de su aplicación a años anteriores y los importes aplicables a partidas extraordinarias y ajustes de períodos anteriores.		
SECCION J - PASIVO A LARGO PLAZO		
J1 Obtenga un análisis de las transacciones de pasivo durante el período, que muestre: descripción e importe (incluyendo saldos al principio y al final del período); incrementos y disminuciones durante el período; fechas de origen y de vencimiento; intereses pagados y acumulados, así como las condiciones y fechas de pago según contrato; garantías otorgadas y cualquier otra información relevante.		
J2 Revise la documentación soporte de las partidas importantes.		
J3 Cerciórese de que se hayan registrado los intereses.		

PROGRAMA DE AUDITORIA

Hoja 6/11

SECCIONES B, C, D, E, F, H, I, J, K, M, AA, BB, CC, DD Y EE -
COMPLEMENTARIAS A LA MATRIZ MAESTRA DE INTERRELACIONES

PROCEDIMIENTO		HECHO POR	FECHA
PRUEBAS SUSTANTIVAS DE SALDOS			
I4	Confirme los importes y condiciones de los préstamos, con quienes los otorgaron.		
I7	Identifique los pasivos que no se encuentran registrados en los estados financieros.		
SECCION K - INVERSION DE LOS ACCIONISTAS			
K1	Obtenga un análisis de todas las cuentas de capital, que muestre: el valor nominal por acción y el número de acciones suscritas; el número de acciones emitidas y los saldos al principio y al final del periodo; los movimientos de los saldos distribuibles y no distribuibles; cualquier otra información relevante.		
K2	Determine si hubo algún cambio en el capital social durante el periodo, por medio de la revisión del libro mayor y el registro de accionistas (examinando la secuencia de las acciones no emitidas).		
K3	Examine la documentación soporte de los aumentos en las acciones emitidas.		
K6	Indague respecto a la existencia de opciones o derechos para la compra de acciones o de privilegios de conversión a la fecha del balance general.		
K7	Revise que el pago de dividendos o el pasivo correspondiente hayan sido registrados correctamente.		
K8	Revise todos los movimientos en el capital exhibido, las utilidades acumuladas y otras reservas de capital.		
SECCION M - COSTOS Y GASTOS			
M1	Obtenga análisis de las diversas cuentas de costos y gastos por el periodo, según sea apropiado, considerando la importancia de las cuentas, la relación con las pruebas de otras cuentas, y/o los resultados de la revisión analítica. Verifique la corrección aritmética de los análisis y coteje los totales con el libro mayor y los análisis de otras cuentas.		
M2	Revise las compras por mes e investigue las fluctuaciones no usuales.		
M3	Coordine las pruebas de los costos y gastos con los procedimientos para detectar pasivos omitidos.		



PROGRAMA DE AUDITORIA

Hoja 7/11

SECCIONES B, C, D, E, F, H, I, J, K, M, AA, BB, CC, DD Y EE -
COMPLEMENTARIAS A LA MATRIZ MAESTRA DE INTERRELACIONES

PROCEDIMIENTO		HECHO POR	FECHA
PRUEBAS SUSTANTIVAS DE SALDOS			
M4	Seleccione algunas cuentas de costos y gastos, verifique los cálculos y coteje los detalles contra la documentación soporte correspondiente. Incluya pruebas tanto antes como después de la fecha del balance general, a fin de cerciorarse de que el corte de operaciones fue apropiado.		
M5	Haga preguntas y verifique selectivamente que el costo de ventas y los gastos por cuenta de partes relacionadas se hayan manejado apropiadamente.		
CICLOS DE TRANSACCIONES - PRUEBAS SUSTANTIVAS			
SECCION AA - LIBROS DE CONTABILIDAD			
AA1	Revise cuidadosamente en forma global todas las cuentas de mayor y obtenga explicaciones satisfactorias de cualquier cuenta o partida no usual.		
AA2	Pruebe la integración de todas las fuentes de pase al libro mayor (libros de registro original) a fin de cerciorarse de que la información está completa.		
AA3	Seleccione algunos periodos y pruebe los pasos de todas las fuentes de registro al libro mayor. Cuando se usen pólizas de diario, pruebe los pases de todas las fuentes de registro a las pólizas de diario y de éstas al libro mayor.		
AA4	Por los períodos seleccionados, pruebe los pasos de los diarios de ventas y compras (incluyendo los diarios de devoluciones), libros de ingresos y egresos y libro de bancos (cheques emitidos), a los registros auxiliares de clientes y proveedores.		
AA5	Seleccione cuentas de clientes y proveedores y pruebe los créditos a los auxiliares contra las fuentes de registro, con objeto de detectar cualquier asiento impropio.		
AA6	Revise los asientos de diario estándar recurrentes y cerciórese de que todos hayan sido registrados durante el período.		
AA7	Revise los asientos de diario no estándar y revise selectivamente su documentación soporte.		
AA8	Seleccione algunos asientos o pólizas de diario y verifique los números de las cuentas contra el catálogo de cuentas.		

PROGRAMA DE AUDITORIA

Hoja 8/11

**SECCIONES B, C, D, E, F, H, I, J, K, M, AA, BB, CC, DD Y EE -
COMPLEMENTARIAS A LA MATRIZ MAESTRA DE INTERRELACIONES**

PROCEDIMIENTO		HECHO POR	FECHA
CICLOS DE TRANSACCIONES - PRUEBAS SUSTANTIVAS			
1A9	Seleccione algunas cuentas de mayor y registros auxiliares (por ejemplo, cuentas por cobrar y cuentas por pagar) y verifique su corrección aritmética.		
1A10	Seleccione algunos periodos y sume vertical y horizontalmente las columnas de todas las fuentes de pase al libro mayor (por ejemplo, diarios, pólizas de diario, registros, resúmenes, etc.). Además de la columna total, asegúrese de sumar cualquier columna en base a las cuanles se pasen individualmente las partidas a los registros auxiliares de cuentas por cobrar		
SECCION BB - VENTAS, CUENTAS POR COBRAR, INGRESOS			
3B1	Verifique la secuencia numérica de los documentos de embarque/entrega y cotéjelos selectivamente contra las copias de las facturas de venta.		
3B2	Verifique la secuencia numérica de las facturas de venta y cotéjelas selectivamente contra el diario de ventas.		
3B3	coteje selectivamente los asientos del diario de ventas contra la evidencia soporte del embarque/entrega, tales como notas de remisión y documentos de entrega firmados por el cliente.		
3B4	Seleccione algunas facturas y verifique su detalle.		
3B5	Verifique la secuencia numérica de las notas de crédito y cotéjelas selectivamente contra los registros de cuentas por cobrar.		
3B6	Seleccione algunos créditos de los registros de cuentas por cobrar y cotéjelos contra las notas de crédito autorizadas.		
3B7	Seleccione algunas notas de crédito y verifique su detalle.		
3B8	Verifique la secuencia numérica de los recibos por ventas al contado y coteje selectivamente los recibos (o los totales de lote) contra el recibo de ingresos y/o las boletas de depósito. Investigue cualquier retraso indebido en su registro o depósito.		

PROGRAMA DE AUDITORIA

Hoja 9/11

SECCIONES B, C, D, E, F, H, I, J, K, M, AA, BB, CC, DD Y EE -
COMPLEMENTARIAS A LA MATRIZ MAESTRA DE INTERRELACIONES

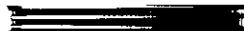
PROCEDIMIENTO		HECHO POR	FECHA
CICLOS DE TRANSACCIONES - PRUEBAS SUSTANTIVAS			
BB9	Seleccione algunas relaciones diarias de ingresos y cotéjelas contra el libro de bancos (ingresos) y/o las boletas de depósito. Investigue cualquier retraso indebido en el registro o el depósito. Asegúrese de incluir en esta prueba diversas fuentes de ingresos.		
BB10	Seleccione algunos avisos de remesa de los clientes y cotéjelos contra las boletas de depósito y el libro de bancos (ingresos).		
BB11	Seleccione algunas copias control de las tiras de las máquinas registradoras y cotéjelas contra los registros de bancos (ingresos) y/o las boletas de depósito.		
BB12	Seleccione algunos asientos del libro de bancos (ingresos) y cotéjelos contra las boletas de depósito y los estados de cuenta del banco.		
BB13	Seleccione algunos depósitos según el estado de cuenta del banco y/o boletas de depósito y cotéjelos contra el libro de bancos (ingresos).		
BB14	Verifique selectivamente que los descuentos otorgados a clientes estén de acuerdo con las políticas de la compañía y evalúe si son apropiadas.		
SECCION CC - COMPRAS, CUENTAS POR PAGAR, PAGOS			
CC1	Verifique la secuencia numérica de los documentos de recepción y cotéjelos selectivamente contra las facturas de los proveedores y el diario		
CC2	Seleccione algunas partidas del diario de compras y algunas del libro de bancos (egresos) que no hayan sido registradas inicialmente en el diario de compras, y cotéjelas con las facturas de proveedores.		
CC3	Seleccione algunas facturas de proveedores, cubriendo todos los tipos de erogaciones y coteje las cantidades e importes facturados contra la documentación soporte correspondiente.		
CC4	Seleccione del diario de devoluciones sobre compras, algunas devoluciones y rebajas sobre compras y cotéjelas contra la documentación soporte correspondiente.		

PROGRAMA DE AUDITORIA

Hoja 10/11

SECCIONES B, C, D, E, F, H, I, J, K, M, AA, BB, CC, DD Y EE -
COMPLEMENTARIAS A LA MATRIZ MAESTRA DE INTERRELACIONES

PROCEDIMIENTO		HECHO POR	FECHA
CICLOS DE TRANSACCIONES - PRUEBAS SUSTANTIVAS			
:C5	Verifique la secuencia numérica de los cheques pagados y cotéjelos selectivamente contra el libro de bancos (egresos).		
:C6	Seleccione algunas partidas del libro de bancos (egresos) y cotéjelas contra los cheques pagados y los estados de cuenta del banco.		
:C7	Seleccione algunos pagos que aparecen en el estado de cuenta y cotéjelos contra el libro de bancos (egresos).		
:C8	Seleccione algunos periodos y revise la documentación comprobatoria de las transferencias de fondos y pagos internos efectuados durante los mismos.		
:C9	Seleccione algunas partidas del registro de fondo fijo y revise la documentación soporte correspondiente.		
SECCION DD - SUELDOS Y SALARIOS			
:D1	Seleccione algunos empleados (incluyendo trabajadores a quienes se les pague por hora, a destajo o asalariados, así como funcionarios y empleados) y verifique las hojas de sueldos y salarios.		
:D2	Determine la validez de los pagos de sueldos y salarios.		
:D3	Investigue las variaciones entre los costos de mano de obra estándar/presupuestados y los reales.		
:D4	Seleccione algunos empleados y verifique la aplicación de las horas trabajadas o los pagos por el periodo.		
:D5	Verifique los códigos de sueldos y salarios contra el catálogo de cuentas.		
SECCION EE - REGISTROS DE COSTOS E INVENTARIOS			
E1	Compare los registros de inventarios con el inventario físico e investigue las diferencias. Seleccione algunos registros de inventarios perpetuos, revise los ajustes entre el inventario según libros y el inventario físico registrados durante el año e investigue las cancelaciones significativas o		



PROGRAMA DE AUDITORIA

Hoja 11/11

SECCIONES B, C, D, E, F, H, I, J, K, M, AA, BB, CC, DD Y EE -
COMPLEMENTARIAS A LA MATRIZ MAESTRA DE INTERRELACIONES

PROCEDIMIENTO		HECHO POR	FECHA
CICLOS DE TRANSACCIONES - PRUEBAS SUSTANTIVAS			
EE2	Revise los registros de producción en proceso para detectar partidas de lento movimiento e investigue los motivos de ello.		
EE3	Seleccione algunos documentos de recepción de mercancía y coteje las cantidades contra los registros de inventarios perpetuos para cerciorarse de que se hayan registrado las cantidades correctas en los distintos almacenes.		
EE4	Revise la secuencia numérica de las requisiciones de los almacenes.		
EE5	Seleccione algunas requisiciones de almacén y coteje los trasposos de los registros de materia prima a los registros de acumulación de costos de la producción en proceso o artículos terminados.		
EE6	Seleccione algunos productos en proceso terminados durante el periodo, coteje los trasposos de los registros de costos de producción en proceso a los registros de productos terminados. Incluya algunas pruebas de los trasposos a los registros de propiedad, planta y equipo, para los activos fijos construidos por la compañía.		
EE7	Revise las fuentes de asientos en los que se traspasen los costos de los registros de inventario al costo de ventas.		
EE8	Revise las cuentas control de producción en proceso y productos terminados por el año y obtenga explicaciones satisfactorias de cualquier partida no usual. Asimismo, haga comentarios en los papeles de trabajo respecto a los porcentajes de materia prima, mano de obra y gastos indirectos, comparándolos con los relativos al periodo anterior.		

ANEXO VIII

AGUILAR GAITAN Y ASOCIADOS, S.C.

SOLICITUD DE PAPELERIA Y UTILES

FECHA: _____

No. _____

DESCRIPCION	CANTIDAD	DESCRIPCION	CANTIDAD
Papel continuo (caja)		Toner para fotocopiadora	
Block carta con líneas		Corrector para máquina de escribir	
Block carta con líneas, membretado		Corrector líquido	
Libretas de taquigrafía		Almohadillas (grande, pequeña) *	
Cédulas de 14 columnas		Tinta para almohadilla	
Pastas para legajos		Tinta para numeradora	
Pastas para informes		Humedecedores	
Papel bond en blanco (ciento: oficio, carta) *		Diskettes	
Papel membretado		Lápices	
Sobres blancos (carta, oficio) *		Lapiceros (azul, negro, rojo) **	
Sobres membretados (oficio, carta) *		Marcadores fluorescentes (amarillo, verde, rosado, azul, anaranjado) **	
Sobres manila en blanco (oficio, carta, media carta) *		Crayones (rojo, azul) **	
Sobres manila membretados (oficio, carta, media carta) *		Minas para portaminas (0.5, 0.7, 0.9) ***	
Folders manila (oficio, carta) *		Pritt	
Folders plásticos (blanco, rojo, amarillo, café) **		Reglas	
Cartapacios		Sacapuntas de bolsillo	
Archivadores (oficio, carta, media carta) *		Tape	
Cintas para máquina de escribir		Borradores (para lápiz, para lapicero)	
Cintas para impresora		Clips (caja: 1/2", 1") ***	
Cartuchos para impresora		Grapas (grandes, pequeñas) *	
		Ataches (1", 1 1/2", 2") ***	

Solicita: _____

Autorizó: _____

Entregó: _____

Recibió: _____

Rebajado de existencias: _____

* Indicar tamaño

** Indicar color

*** Indicar medida

AGUILAR GAITAN Y ASOCIADOS, S.C.

SOLICITUD DE VIATICOS

No. _____

Fecha:	_____
Nombre:	_____ Por Q. _____ US\$. _____
Ciente:	_____
Para viajar a:	_____
Por motivo de:	_____
Por el periodo del:	_____ Al: _____
Total de dias del viaje:	Entre semana _____ Fin de semana _____
Fecha establecida para liquidar:	_____
Entregado con:	Cheque _____ Efectivo _____ Banco _____ Cuenta _____
Autorizado por:	Nombre _____ Firma _____
Recibido por:	Nombre _____ Firma _____



AGUILAR GAITAN Y ASOCIADOS, S.C.

LIQUIDACION DE VIATICOS

No. _____

Liquida: _____ Solicitud No. _____

Cliente: _____

Recibe: _____ Fecha: _____

Salió: _____ Hora: _____ Regresó: _____ Hora: _____

Horas totales: _____ Horas cargables: _____ Horas no cargables: _____

RESUMEN DE GASTOS			
	GASTO	I.V.A.	TOTAL
Alimentación			
Hospedaje			
Combustible			
Otros:			
TOTAL			_____
Anticipo recibido:			_____
Total a reintegrar a (oficina) empleado:			_____
<small>NOTA: Adjuntar facturas originales, a nombre de AGUILAR GAITAN Y ASOCIADOS, S.C., con el correspondiente número de identificación tributaria y sólo por el periodo de duración del viaje.</small>			

Liquidó: _____ Recibió: _____

Revisó: _____ Autorizó: _____



AGUILAR GAITAN Y ASOCIADOS, S.C.

PRESUPUESTO DE TIEMPO

Cliente: _____

Ítem	Descripción del área y trabajos específicos	Socio	Gerente	Supervisor	Encargado	Asistente I	Asistente II
	Actividades administrativas						
	Preparativos iniciales en el despacho						
AA-1	Presupuesto de trabajo						
AA-2	Control de tiempos						
AA-3	Control de confirmaciones						
	Archivo y orden de papeles de trabajo						
	Elaboración de estados de trabajo y sumarias						
	Control de facturación y cuentas por cobrar						
	Evaluaciones de personal						
	Relaciones públicas						
AA-4	Supervisión y revisión						
	Socio						
	Gerente						
	Supervisor						
	Encargado						
	TOTAL PLANEACION ADMINISTRATIVA						
	Actividades previas al trabajo						
AC-2.1.1	Evaluar el riesgo de auditoría						
AC-2.1.2	Decidir si se acepta el trabajo						
AC-2.1.3	Fijar los términos del trabajo						
	Planeación preliminar						
AC-2.2.1	Conocimiento del negocio del cliente						
AC-2.2.2	Conocimiento del ambiente de control						
AC-2.2.3	Conocimiento del proceso contable						
AC-2.2.4	Ejecución de procedimientos analíticos preliminares						
AC-2.2.5	Determinación de la importancia relativa planeada						
	Desarrollo del plan de auditoría						
AC-2.3.1	Planeación del enfoque de auditoría						
AC-2.3.2	Planeación de pruebas de auditoría						
AC-2.3.3	Elaboración del memorándum de planeación						
	TOTAL PLANEACION TECNICA						
	V A N . . .						

AGUILAR GAITAN Y ASOCIADOS, S.C.

PRESUPUESTO DE TIEMPO

Cliete: _____

Índice	Descripción del área y trabajos específicos	Socio	Gerente	Supervisor	Encargado	Acreditado I	Acreditado II
VIENEN...							
	Ejecución del plan de auditoría						
AC-4	Evaluación del control interno						
AC-5	Prueba de los controles						
	Ejecución de pruebas de detalle						
AC-8.1.1	Efectivo						
	Confirmaciones bancarias						
	Otros						
AC-8.1.2	Cuentas por cobrar						
	Confirmación de saldos de clientes						
	Estadísticas de confirmaciones						
	Compañías afiliadas						
	Estimación para cuentas incobrables						
	Otros						
AC-8.1.3	Valores negociables						
AC-8.1.4	Inventarios						
	Observación física						
	Prueba de valuación						
	Otros						
AC-8.1.5	Gastos anticipados						
AC-8.1.6	Inversiones						
AC-8.1.7	Activo fijo y depreciación acumulada						
AC-8.1.8	Cargos diferidos y otros activos						
AC-8.2.1	Préstamos bancarios						
AC-8.2.2	Proveedores						
AC-8.2.3	Compañías afiliadas						
AC-8.2.4	Prestaciones laborales						
AC-8.2.5	Impuestos y contribuciones por pagar						
AC-8.2.6	Otras cuentas por pagar						
AC-8.2.7	Pasivos a largo plazo						
AC-8.2.8	Patrimonio de los accionistas						
AC-8.3.1	Ingresos						
AC-8.3.2	Costos						
AC-8.3.3	Gastos de administración						
AC-8.3.4	Gastos de ventas						
AC-8.3.5	Ingresos financieros						
AC-8.3.6	Gastos financieros						
AC-7	Eventos subsecuentes						
AC-3A	Discusión y aprobación de ajustes						
AC-3B	Discusión y aprobación de reclasificaciones						
AC-1.5	Elaboración del memorándum de conclusión						
	Mayorización de ajustes y/o reclasificaciones						
AC-1.3	Elaboración del informe						
AC-1.8	Carta de recomendaciones para la gerencia						
	Trabajo adicional						
	Tiempo de viaje						
	Entrenamiento inicial de campo						
	Otros						
	TOTAL TRABAJO DE CAMPO						
	EJECUCIÓN TOTAL DE LA AUDITORÍA						

Preparó: _____

Fecha: _____

Revisó: _____

Fecha: _____

Autorizó: _____

Fecha: _____



ANEXO XVI

AGUILAR GAITAN Y ASOCIADOS, S.C.

**INDICE DE REFERENCIACION
PARA EL ARCHIVO ADMINISTRATIVO**

METODO		DESCRIPCION DEL CONTENIDO
Número	Alfanumérico	
1	A	Presupuesto de trabajo
2	B	Control de tiempos
3	C	Control de confirmaciones
4	D	Supervisión del trabajo
5	E	Certificación de lectura de actas
6	F	Observaciones para carta a la gerencia
7	G	Seguimiento a recomendaciones de carta(s) a la gerencia anterior(es)
8	H	Asuntos pendientes

AGUILAR GAITAN Y ASOCIADOS, S.C.

INDICE DE REFERENCIACION PARA EL ARCHIVO CORRIENTE

METODO		DESCRIPCION DEL CONTENIDO
Numérico	Alfanumérico	
1	A	SUMARIO DE AUDITORIA
1.1	A-1	Programa de soporte del informe
1.2	A-2	Listado de revisión final
1.3	A-3	Copia final del informe
1.4	A-4	Copia final de la carta a la gerencia
1.5	A-5	Memorándum de conclusión de auditoría
1.6	A-6	Carta de representación de la gerencia
1.7	A-7	Lectura de actas
1.8	A-8	Confirmación de abogados
1.9	A-9	Declaración del ISR y anexos del periodo anterior
1.10	A-10	Declaración del ISR y anexos del periodo actual
1.11	A-11	Cálculo del ISR del periodo actual
2	B	PLANEACION TECNICA DE AUDITORIA
2.1	B-1	Actividades previas a aceptar el trabajo
2.1.1	B-1.1	Evaluación del riesgo
2.1.2	B-1.2	Aceptación del trabajo
2.1.3	B-1.3	Términos del trabajo
2.2	B-2	Planeación preliminar
2.2.1	B-2.1	Conocimiento del negocio del cliente
2.2.2	B-2.2	Conocimiento del ambiente de control
2.2.3	B-2.3	Conocimiento del proceso contable
2.2.4	B-2.4	Procedimientos analíticos preliminares
2.2.5	B-2.5	Importancia relativa
2.3	B-3	Desarrollo del plan de auditoría
2.3.1	B-3.1	Planeación del enfoque de auditoría
2.3.2	B-3.2	Planeación de pruebas de auditoría
2.3.3	B-3.3	Memorándum de planeación
3	C	ESTADOS FINANCIEROS
3.1	C-1	Estados financieros proporcionados por el cliente
3.2	C-2	Balance clasificado de activo
3.3	C-3	Balance clasificado de pasivo
3.4	C-4	Estado de resultados
3.5	C-5	Estado de patrimonio de los accionistas
3.6	C-6	Hoja de trabajo para la elaboración del estado de flujos de efectivo
3.7	C-7	Estado de flujos de efectivo
3.8	C-8	Ajustes propuestos
3.9	C-9	Reclasificaciones propuestas

AGUILAR GAITAN Y ASOCIADOS, S.C.**INDICE DE REFERENCIACION
PARA EL ARCHIVO CORRIENTE**

METODO		DESCRIPCION DEL CONTENIDO
Número	Alfanumérico	
4	D	EVALUACION DEL CONTROL INTERNO
5	E	PRUEBAS DE CONTROL
6	F	REVISION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS
6.1	F-1	Activo
6.1.1	F-1.1	Efectivo
6.1.2	F-1.2	Cuentas por cobrar
6.1.3	F-1.3	Valores negociables
6.1.4	F-1.4	Inventarios
6.1.5	F-1.5	Gastos anticipados
6.1.6	F-1.6	Inversiones
6.1.7	F-1.7	Activo fijo y depreciación acumulada
6.1.8	F-1.8	Cargos diferidos y otros activos
6.2	F-2	Pasivo y patrimonio
6.2.1	F-2.1	Préstamos bancarios
6.2.2	F-2.2	Proveedores
6.2.3	F-2.3	Compañías afiliadas
6.2.4	F-2.4	Prestaciones laborales
6.2.5	F-2.5	Impuestos y contribuciones por pagar
6.2.6	F-2.6	Otras cuentas por pagar
6.2.7	F-2.7	Pasivos a largo plazo
6.2.8	F-2.8	Patrimonio de los accionistas
6.3	F-3	Estado de resultados
6.3.1	F-3.1	Ingresos
6.3.2	F-3.2	Costos
6.3.3	F-3.3	Gastos de administración
6.3.4	F-3.4	Gastos de ventas
6.3.5	F-3.5	Ingresos financieros
6.3.6	F-3.6	Gastos financieros
7	G	EVENTOS SUBSECUENTES

ANEXO XVIII

AGUILAR GAITAN Y ASOCIADOS, S.C.

INDICE DE REFERENCIACION
PARA EL ARCHIVO PERMANENTE

METODO		DESCRIPCION
Número	Alfanumérico	DEL CONTENIDO
1	A	CAPITAL
1.1	A-1	Escritura de constitución
1.2	A-2	Modificaciones a la escritura de constitución
2	B	ORGANIZACION ADMINISTRATIVA
2.1	B-1	Estructura organizacional
2.2	B-2	Manual(es) administrativo(s)
2.3	B-3	Directores, funcionarios y empleados principales
3	C	ASPECTOS TRIBUTARIO Y FISCAL
3.1	C-1	Patentes
3.2	C-2	Inscripción al Registro Tributario Unificado
3.30	C-3	Inscripción de representante legal
3.4	C-4	Inscripción de contador general
3.5	C-5	Actualización por cambio de representante legal
3.6	C-6	Actualización por cambio de contador general
3.7	C-7	Autorización y habilitación de libros
3.8	C-8	Autorización de documentos
4	D	ASUNTOS LABORALES
4.1	D-1	Inscripción al seguro social
4.2	D-2	Reglamento interno de trabajo
4.3	D-3	Sindicato de trabajo
4.4	D-4	Compensaciones a ejecutivos
4.5	D-5	Plan de participación de utilidades
5	E	INFORMACION CONTABLE
5.1	E-1	Manual(es) contable(s)
5.2	E-2	Nomenclatura contable
5.3	E-3	Registros contables principales
5.4	E-4	Formularios contables
5.5	E-5	Descripción de sistemas de contabilidad
5.6	E-6	Disposiciones financieras especiales
5.7	E-7	Prácticas especiales de contabilidad
5.8	E-8	Políticas contables principales
6	F	PROPIEDADES
6.1	F-1	Activos fijos y depreciación
6.2	F-2	Terrenos
7	G	CONVENIOS Y CONTRATOS A LARGO PLAZO
7.1	G-1	Inversiones
7.2	G-2	Contratos de préstamos
7.3	G-3	Contratos de arrendamiento
8	H	CONTINGENCIAS
8.1	H-1	Compromisos y obligaciones
8.2	H-2	Asuntos legales
9	I	OTROS
9.1	I-1	Reuniones con el cliente sobre asuntos a largo plazo

ANEXO XIX

AGUILAR GAITAN Y ASOCIADOS, S.C.
CONTROL DE FACTURACION

Fecha: _____	N.I.T. _____
Nombre del cliente: _____	
Dirección: _____	
Honorarios	Q. _____
Gastos	_____
Total	Q. _____
Concepto: _____	
Emitir: Nota de cargo _____	Factura _____
Encargado: _____	Socio a cargo: _____

AGUILAR GAITAN Y ASOCIADOS, S.C.

CONTROL DE CUENTAS POR COBRAR AL _____

No.	Nota de Cargo No.	Fecha de N de C	Fecha de entrega	Nombre del cliente	Socio A	Socio B	Socio C	Saldo Total	Observaciones
1									
2									
3									
4									
5									
6									
7									
8									
9									
10									
11									
12									
13									
14									
16									
18									
17									
18									
19									
20									
21									
22									
23									
24									
25									
26									
27									
28									
29									
30									
31									
32									
33									
34									
35									
36									
37									
38									
39									
40									
41									
42									
43									
44									
45									
46									
47									
48									
49									
50									
TOTAL									



ANEXO XXI

AGUILAR GAITAN Y ASOCIADOS, S.C.

PLAN DE ENTRENAMIENTO TECNICO

PERIODO DE: julio 1997 A: febrero 1999

Curso No.	Tema	Fecha	Duración en horas
1	Normas básicas de auditoría	12/07/97	2
2	Planeación y supervisión de la auditoría	28/07/97	3
3	Principios básicos que rigen una auditoría de estados financieros	9/08/97	4
4	Carta compromiso	23/08/97	2
5	Representaciones de la administración	6/09/97	2
6	Consideración de la función de auditoría interna	20/09/97	3
7	Responsabilidad del contador público y auditor para detectar errores e irregularidades	4/10/97	3
8	Responsabilidad del contador público y auditor para detectar actos ilegales	18/10/97	3
9	Solicitud de información al abogado del cliente	8/11/97	2
10	Evaluación sobre la habilidad de una entidad para continuar como negocio en marcha	22/11/97	4
11	Trabajo de auditoría realizado por otros	6/12/97	2
12	Papeles de trabajo	20/12/97	5
13	Evidencia comprobatoria de auditoría	10/01/98	4
14	Pruebas de control	24/01/98	3
15	Pruebas sustantivas	7/02/98	3
16	Evaluación de la estructura de control interno	21/02/98	5
17	Auditoría en un ambiente de PED	7/03/98	5
18	Conclusiones de auditoría y el dictamen	21/03/98	5
19	Efectivo y equivalentes de efectivo	4/04/98	3
20	Cuentas por cobrar	18/04/98	4
21	Inventarios	2/05/98	5
22	Gastos anticipados, cargos diferidos y otros activos	16/05/98	3
23	Inversiones	30/05/98	3
24	Propiedad, planta y equipo	13/06/98	5
25	Pasivo a corto plazo	27/06/98	3
26	Pasivo a largo plazo	11/07/98	4
27	Capital contable	25/07/98	2
28	Reconocimiento de ingresos	8/08/98	3
29	Presentación de los resultados de operación	22/08/98	2
30	Estado de flujos de efectivo	5/09/98	4
31	Impuesto sobre la renta	19/09/98	3
32	Contingencias y compromisos	3/10/98	2
33	Cambios contables	17/10/98	4
34	Transacciones en moneda extranjera	31/10/98	5
35	Arrendamientos	14/11/98	5
36	Consolidación de estados financieros	28/11/98	5
37	Revelaciones de partes relacionadas	12/12/98	3
38	Tratamiento de información contable en las entidades no lucrativas	10/01/99	4
39	Información financiera por segmentos	24/01/99	4
40	Dictámenes especiales	7/02/99	5
41	Tratamiento de los procedimientos de auditoría omitidos después de la fecha del dictamen	21/02/99	3

DETERMINACION DE MEDIDAS Y RAZONES FINANCIERAS

	<u>1998</u>	<u>1997</u>
1. RAZONES DE LIQUIDEZ		
a) Solvencia		
<u>Activo circulante</u>		
<u>Pasivo circulante</u>		
<u>10,056,240</u> =	Q.3.12	
<u>3,220,793</u>		
<u>12,019,853</u> =		Q.4.83
<u>2,488,300</u>		
b) Liquidez		
<u>Activo circulante (-) Inventarios</u>		
<u>Pasivo circulante</u>		
<u>2,836,257</u> =	Q.0.88	
<u>3,220,793</u>		
<u>3,696,195</u> =		Q.1.49
<u>2,488,300</u>		
c) Capital de trabajo		
<u>Activo circulante (-) Pasivo circulante</u>		
10,056,240		
<u>(3,220,793)</u>	Q.6,835,447	
12,019,853		
<u>(2,488,300)</u>		Q.9,531,553

	<u>1998</u>	<u>1997</u>
2. RAZONES DE ESTABILIDAD		
a) Estabilidad		
<u>Activo fijo neto</u>		
Pasivo a largo plazo		
$\frac{11,580,186}{8,950,824} =$	Q.1.29	
$\frac{7,948,708}{11,289,452} =$		Q.0.70
b) Solidez		
<u>Activo total</u>		
Pasivo total		
$\frac{22,181,737}{12,171,617} =$	Q.1.82	
$\frac{20,520,539}{13,777,752} =$		Q.1.49
c) Endeudamiento		
<u>Pasivo total</u>		
Capital contable neto		
$\frac{12,171,617}{10,010,120} =$	Q.1.22	
$\frac{13,777,752}{6,742,787} =$		Q.2.04

	<u>1998</u>	<u>1997</u>
d) Apalancamiento		
<u>Pasivo total</u>		
<u>Activo total</u>		
$\frac{12,171,617}{22,181,737} =$	Q.0.55	
$\frac{13,777,752}{20,520,539} =$		Q.0.67
e) Participación		
<u>Capital contable neto</u>		
<u>Pasivo total</u>		
$\frac{10,010,120}{12,171,617} =$	Q.0.82	
$\frac{6,742,787}{13,777,752} =$		Q.0.49

3. RAZONES DE PRODUCTIVIDAD

a) Rotación de la cartera

$\frac{\text{Promedio de cuentas por cobrar, neto}}{\text{Ventas netas}} \times 100$

$$\frac{1,869,162}{68,216,412} \times 100$$

3 veces

$$\frac{2,498,081}{52,018,537} \times 100$$

5 veces

Nota I: Para efecto de la determinación del promedio de cuentas por cobrar neto para el año 1997, se consideró como cuentas por cobrar neto de 1996, un total de Q.2,700,382.

	<u>1998</u>	<u>1997</u>
b) Rotación de inventarios		
<u>Costo de ventas</u>		
Promedio de inventarios		
$\frac{34,637,116}{7,771,821} =$	4 veces	
$\frac{29,565,429}{7,263,541} =$		4 veces

Nota II: Para efecto de la determinación del promedio de inventarios para el año 1997, se consideró como inventario de 1996, un total de Q.6,203,243 (Ver determinación de compras en nota de plazo medio de pago).

c) Plazo medio de cobranza		
<u>Cuentas por cobrar, neto</u> x 365		
Ventas netas		
$\frac{1,442,545}{68,216,412} \times 365$	8 días	
$\frac{2,295,779}{52,018,537} \times 365$		16 días
d) Plazo medio de pago		
<u>Cuentas por pagar a corto plazo</u> x 365		
Compras totales		
$\frac{3,220,793}{33,833,441} \times 365$	35 días	
$\frac{2,488,300}{31,273,343} \times 365$		29 días

Nota III: Para efecto de la determinación del plazo medio de pago, el total de las compras fue obtenido así:

	<u>1998</u>	<u>1997</u>
Costo de ventas	Q.34,637,116	Q.29,453,108
+ Inventario final	7,219,983	8,023,658
- Inventario inicial	<u>8,023,658</u>	<u>6,203,423</u>
= Compras	<u>Q.33,833,441</u>	<u>Q.31,273,343</u>

e) Rotación del activo total

Ventas netas
Activo total

$$\frac{68,216,412}{22,181,737} = 3$$

$$\frac{52,018,537}{20,520,539} = 3$$

4. RAZONES DE RENTABILIDAD

a) Propiedad

Capital contable neto x 100
Activo total

$$\frac{10,010,120}{22,181,737} \times 100 = 45.13 \%$$

$$\frac{6,742,787}{20,520,539} \times 100 = 32.86 \%$$

	<u>1998</u>	<u>1997</u>
b) Capital		
$\frac{\text{Utilidad neta}}{\text{Capital contable neto}} \times 100$		
$\frac{3,267,333}{10,010,120} \times 100$	32.64 %	
$\frac{1,251,003}{6,742,787} \times 100$		18.55 %
c) Margen de utilidad bruta		
$\frac{\text{Utilidad bruta}}{\text{Ventas netas}} \times 100$		
$\frac{33,579,296}{68,216,412} \times 100$	49.22 %	
$\frac{22,453,108}{52,018,537} \times 100$		43.16 %
d) Margen de utilidad en operación		
$\frac{\text{Utilidad en operación}}{\text{Ventas netas}} \times 100$		
$\frac{3,172,674}{68,216,412} \times 100$	4.65 %	
$\frac{1,197,047}{52,018,537} \times 100$		2.30 %

	<u>1998</u>	<u>1997</u>
e) Margen de utilidad neta		
<u>Utilidad neta del periodo</u> x 100 Ventas netas		
<u>3,267,333</u> x 100 68,216,412	4.79 %	
<u>1,251,003</u> x 100 52,018,537		2.40 %