

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS DE UNA
EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ENERGÍA ELÉCTRICA**

TESIS

**PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

POR

EDNA JOHANA SOSA REYES DE CALVILLO

PREVIO A CONFERIRSELE EL TÍTULO DE

CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADA

Guatemala, Noviembre de 2007

**MIEMBROS DE LA JUNTA DIRECTIVA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

Decano	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal 1°.	Lic. Canton Lee Villela
Vocal 2°.	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Vocal 3°.	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal 4°.	S.B. Roselyn Janette Salgado Ico
Vocal 5°.	P.C. Deiby Boanerges Ramírez Valenzuela

**PROFESIONALES QUE REALIZARON
LOS EXÁMENES DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS**

Matemática – Estadística:	Lic. Carlos Humberto Hernández Prado
Contabilidad:	Lic. Edgar Adrián Archila Valdéz
Auditoría:	Lic. Mario Danilo Espinoza Aquino

**PROFESIONALES QUE REALIZARON
EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS**

Presidente:	Lic. Mario Danilo Espinoza Aquino
Examinador:	Lic. Mibzar Amos Castañón Orozco
Examinador:	Dr. Manuel Alberto Selva Rodas

Guatemala, 08 de mayo de 2007

Licenciado
José Rolando Secaida Morales
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala
Su despacho.

Señor Decano:

De conformidad con la designación que me fue otorgada el 09 de mayo de 2005, según referencia DIC. AUD. 116-2005, procedí a asesorar a la estudiante **Edna Johana Sosa Reyes de Calvillo**, con carné estudiantil No. 92-14757, durante la investigación para la elaboración de su tesis titulada: **“PLANEACIÓN DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS DE UNA EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ENERGÍA ELÉCTRICA”**.

Dicho trabajo, en mi opinión, reúne los requisitos exigidos, por lo que recomiendo sea aceptado para su discusión en el examen privado de tesis, al que debe someterse la señora Johana Sosa de Calvillo, previo a conferírsele el título de Contadora Pública y Auditora en el grado académico de LICENCIADA.

Atentamente,

Licenciado Mario Humberto Chicas Zea
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 5769

DEDICATORIA

- A DIOS:** Fuente inagotable de sabiduría y amor que guía mi camino.
- A MI ESPOSO:** Rodolfo, por su amor, apoyo incondicional, comprensión y paciencia.
- A MI HIJA:** Andrea, bendición de Dios y mi ilusión para seguir adelante.
- A MIS PADRES:** José Francisco Sosa y Vilma Esperanza Reyes de Sosa, como recompensa a sus sacrificios y esfuerzos para brindarme educación y lograr esta meta.
- A MIS ABUELOS:** En especial a Mama Licha (Q.E.P.D.), por su amor, sus sabios consejos en todo momento y su ejemplo de lucha.
- A MIS HERMANAS:** Marisol y Esmeralda, gracias por apoyarme en todo momento.
- A MIS SOBRINOS** José Fernando, Juan Luis, Ana Victoria y José Andrés, con todo mi amor
- A MI FAMILIA:** Con mucho cariño.
- A MIS AMIGOS:** Iris, Magaly, Lizethe, Nancy, Mónica, Saúl, Wilian, Rick (Q.E.P.D) y a todos aquellos que me brindaron su apoyo y amistad.
- A MIS ASESORES:** Lic. Mario Chicas Zea, por su orientación en la elaboración del presente trabajo y Lic. Francisco Israel Ayala por sus buenas sugerencias y apoyo.
- A:** La Universidad de San Carlos de Guatemala, en especial a la Facultad de Ciencias Económicas.

ÍNDICE

Página

INTRODUCCIÓN

i-iv

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS, LEGISLACIÓN Y ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL DE UNA EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ENERGÍA ELÉCTRICA

1.1	Breve Reseña del sub sector eléctrico en Guatemala	1
1.2	Legislación y Entes Reguladores	4
1.2.1	Ley General de Electricidad y su Reglamento, Decreto 93-96	5
1.2.2	Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92	7
1.2.3	Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92	8
1.2.4	Comisión Nacional de Energía (CNEE)	9
1.2.5	Administrador del Mercado Mayorista (AMM) y su Reglamento	10
1.2.6	Otras Leyes y Reglamentos aplicables	11
1.2.7	Mercados	11
1.2.8	Tarifas	12
1.2.9	Ajustes a tarifas	15
1.3	Estructura Organizacional	17
1.3.1	Organización de una Empresa Distribuidora de Energía Eléctrica	18

CAPÍTULO II
BASES TÉCNICAS PARA UNA PLANEACIÓN DE AUDITORÍA DE ESTADOS
FINANCIEROS

2.1	Normas Internacionales de Auditoría (NIA 's)	20
2.2	Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Guatemala (NAGAS)	27
2.3	Declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS)	30
2.4	Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)	34

CAPÍTULO III
AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

3.1	Introducción	37
3.2	Definición de auditoría financiera	39
3.3	Objetivos	41
3.4	Procedimientos de auditoría	41
3.5	Técnicas de auditoría	48

CAPÍTULO IV
PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

4.1	Definición	51
4.2	Objetivos de la planeación de la auditoría	52
4.3	Importancia de la planeación de la auditoría	53
4.4	Características de la planeación	54
4.5	Responsabilidad en la planeación	55
4.6	Consideraciones especiales en la planeación (riesgos)	55
4.7	Proceso de la planeación	60
4.7.1	Conocimiento del cliente y del medio en que opera	60
4.7.2	Identificación de las áreas significativas de auditoría	62
4.7.3	Decisión preliminar en cuanto al grado de confiabilidad que se piensa depositar en los controles internos	63

4.7.4	Consideraciones de asuntos administrativos	63
4.7.5	Documentación y divulgación de la auditoría	64
4.7.6	Comprensión de los Sistemas de Contabilidad y del Control Interno	65
4.8	Estimaciones preliminares de los niveles de importancia relativa	70
4.9	Documentación del Plan de Auditoría	74
4.9.1	Memo de Planeación	75
4.9.2	Programa de auditoría	76
4.10	Asignación del equipo que ejecutará el trabajo	79

CAPÍTULO V

CASO PRÁCTICO

PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS DE UNA EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ENERGÍA ELÉCTRICA.

5.1	Comprender el negocio de la entidad	82
5.1.1	Propósito	82
5.1.2	Factores internos que afectan al negocio	83
5.1.3	Factores externos que afectan al negocio	84
5.1.4	Proceso de control de la Gerencia	84
5.1.5	Objetivos y Estrategias de Negocios	84
5.1.6	Asuntos administrativos	84
5.2	Obtención de la información (Fuentes)	85
5.2.1	Revisión de documentos internos del cliente	85
5.2.2	Llevar a cabo una investigación	85
5.2.3	Entrevista con la Gerencia del Cliente	86
5.2.4	Formato para documentar la comprensión del negocio	87

5.3	Identificación de áreas significativas	97
5.4	Comprender el proceso contable	98
	5.4.1 Propósito	98
	5.4.2 Identificar y definir los sistemas de aplicación	99
	5.4.3 Reportes financieros	100
	5.4.4 Resumen del proceso contable (conclusión preliminar sobre la confiabilidad en los sistemas de aplicación)	100
5.5	Ejecutar procedimientos analíticos preliminares	102
5.6	Evaluación de Riesgos	107
5.7	Memo de planeación	109
5.8	Programa de trabajo	125
	Conclusiones	132
	Recomendaciones	134
	Bibliografía	136

INTRODUCCIÓN

En la actualidad, el Contador Público y Auditor guatemalteco cuenta con una amplia bibliografía de normas de contabilidad y de auditoría para el desarrollo de una auditoría de estados financieros. Si bien en Guatemala hay Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas - NAGAS emitidas por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores - IGCPA, éstas son demasiado genéricas, por lo que las Firmas de Auditores y/o Contadores Públicos y Auditores independientes tienen que utilizar otra serie de normas internacionales puesto que las Empresas Distribuidoras de Energía Eléctrica generalmente reportan a accionistas fuera de Guatemala y también a entidades financieras extranjeras, por ello, los auditores locales tienen que actualizarse en estas normas y aunque no son avaladas formalmente por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores -IGCPA, si se dejaran de aplicar, los dictámenes de los auditores guatemaltecos no tendrían validez o aceptación en el exterior.

La necesidad de adaptar los reportes emitidos por el auditor a los requerimientos de inversionistas y otros interesados a nivel mundial, ha requerido que la práctica de auditoría tanto externa como interna, considere como de observancia general la normativa emitida por órganos profesionales extranjeros principalmente de los Estados Unidos de América. También sucede que las casas matrices requieren que los auditores de las subsidiarias apliquen las normas internacionales para que la incorporación de las cifras en los consolidados sean consideradas válidas, aceptables y razonables.

Estas Normas Internacionales son emitidas por: American Institute of Certified Public Accountants- AICPA, International Accounting Standards Board - IASB, Public Company Accounting Oversight Board – PCAOB.

Para el caso de estudio “Planeación de la Auditoría de Estados Financieros de una Empresa Distribuidora de Energía Eléctrica”, es importante mencionar que los Estados Financieros producto de la auditoría son utilizados por usuarios con calidades especiales, tales como entes reguladores, bolsa de valores, conglomerados bancarios, entre otros.

Las Distribuidoras de Energía Eléctricas corresponden a un sub sector económico con un grado de responsabilidad social mucho mayor que el resto de industrias, ya que los servicios que proveen constituyen servicios básicos. Es por ello, que los Estados Financieros que el Contador Público y Auditor audita, toman especial relevancia para los usuarios de los mismos y son en muchos países la base para la revisión de tarifas de energía eléctrica que realizan los entes reguladores. También, por la naturaleza de las operaciones de estas compañías, su estructura de deuda es importante y los indicadores financieros que deben cumplir ante las Entidades Financieras deben ser calculados sobre cifras razonables.

Una auditoría financiera de una Distribuidora de Energía Eléctrica se diferencia de la auditoría de entidades comerciales, industriales, bancarias, entre otras comunes, en que cualquier desviación relevante detectada por el auditor puede tener un impacto importante en la relación de la distribuidora con el ente regulador y entidades gubernamentales, así como en el cálculo de los exigentes indicadores financieros ante entidades prestamistas. La visibilidad pública de este tipo de compañías es muy grande y por consiguiente, la responsabilidad del auditor de realizar su auditoría apegada a los estándares profesionales, es mayor.

Para que el trabajo de auditoría pueda desarrollarse en forma adecuada, es necesaria la planeación del trabajo, la cual ayudará a asegurar que se presta atención adecuada a

áreas importantes de la auditoría, que los problemas potenciales son identificados y que el trabajo es completado en forma expedita.

Es por ello, que el presente trabajo de tesis tiene como principal propósito aportar al Contador Público y Auditor guatemalteco, aspectos puntuales a considerarse en la planeación de una Auditoría Externa de Estados Financieros para una Distribuidora de Energía Eléctrica y aportar brevemente una guía actualizada de Normas de Auditoría, y otras publicaciones especializadas que hoy en día sirven al Contador Público y Auditor a nivel internacional para el desarrollo de una Auditoría de Estados Financieros de este tipo de compañías, en adición, a lo contenido en las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Guatemala sobre planeación.

Tomando en consideración lo expuesto anteriormente, el problema planteado en esta investigación consiste en determinar ¿Cuáles son los asuntos o aspectos mínimos a ser considerados por un Contador Público y Auditor independiente, desde el punto de vista de Normas de Auditoría aplicadas a la Planeación de la Auditoría de Estados Financieros, de una Empresa Distribuidora de Energía Eléctrica?

Para desarrollar la tesis se utilizó el método deductivo y las técnicas de investigación de observación, entrevista, validación de procesos, recopilación y análisis de información.

El marco teórico que fundamenta la tesis se ha dividido en cinco capítulos,

El primero, aborda lo relacionado a consideraciones generales de una empresa distribuidora presentando su definición, reseña histórica de la empresa sujeta a estudio; legislación aplicable regida por las leyes mercantiles y tributarias locales, sujeta a una serie de obligaciones tributarias dentro de las cuales se hace un resumen

de las principales leyes vigentes en Guatemala, como el Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, así como de entes reguladores, entre otras.

El segundo capítulo, presenta una ventana de conocimientos básicos de bases técnicas utilizadas para preparar la planeación

El capítulo tercero, está orientado al conocimiento de términos referentes a una auditoría de estados financieros, sus objetivos, procedimientos y técnicas a utilizar.

En el capítulo cuarto, se describe lo referente a lo que es en sí la planeación de auditoría, objetivos, importancia, características, responsabilidades, consideración de riesgos, proceso de la planeación, programas de auditoría, consideraciones del equipo de trabajo, etc.

En el capítulo quinto, se desarrolla un caso práctico que contiene: antecedentes generales de la empresa que sirvió de modelo, los papeles de trabajo efectuados para obtener la comprensión del negocio, proceso contable, ciclos de negocios, procedimientos analíticos preliminares, identificación y evaluación de riesgos, y como producto final, la elaboración de un memo de planeación de auditoría sobre la base de la información obtenida con anterioridad que resumen el resultado de las evaluaciones y el programa de auditoría.

Por último, sobre la base de la tesis realizada, se presentan las conclusiones, recomendaciones y la bibliografía consultada.

CAPÍTULO I

ANTECEDENTES HISTÓRICOS, LEGISLACIÓN Y ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL DE UNA EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ENERGÍA ELÉCTRICA

1.1 Breve Reseña Histórica del sub sector eléctrico en Guatemala

La historia de la humanidad encuentra de manera trascendente en su desarrollo el descubrimiento de la energía eléctrica. Según se conoce esta fuente de energía nace como un agente natural que se puede manifestar a través de fenómenos mecánicos, físicos y químicos.

La primera central eléctrica del mundo fue instalada en la ciudad de Nueva York en el año de 1879, por el inventor Thomas Alva Edison. Este acontecimiento marcó el inicio de una nueva industria que vendría a forjar el inicio de las empresas de servicio eléctrico a nivel mundial, en consecuencia, al desarrollo que la energía eléctrica representaba en aquel entonces como base para la modernización de las actividades en general de la población.

En Guatemala, el inicio de la prestación del servicio eléctrico se remonta al año de 1884, con la existencia en ese entonces de varias generadoras de energía eléctrica. Una de las primeras lo constituye la llamada Empresa Eléctrica del Norte, fundada en ese año, la cual contaba con un equipo hidroeléctrico que usaba aguas negras del barranco de la Finca El Zapote, en la parte norte de la ciudad Capital, a esta empresa le fue otorgada la concesión por parte del Gobierno de la República en el año de 1887, para el suministro de alumbrado público eléctrico.

En el interior del país por el año de 1889 se conoce de una empresa de alumbrado eléctrico en la ciudad de Retalhuleu; de igual manera en la ciudad de Quetzaltenango se otorga a través de su Municipalidad el contrato de prestación del servicio eléctrico a una empresa propiedad del señor J.L. Bueron, y el contrato otorgado al señor NcNider en el Municipio del Puerto de San José, departamento de Escuintla por el suministro de cien luces y un faro eléctrico.

En el mes de octubre de 1894, el Gobierno de la República de Guatemala, por medio del Ministerio de Fomento, otorgó al señor Enrique Neutze, una concesión para producir electricidad, aprovechando las cascadas del río Michatoya cerca de la población de Palín, departamento de Escuintla y vender la energía que se produjera a la capital, Antigua, Chimaltenango, Amatitlán, Palín y Escuintla. Esta empresa tomó el nombre de Empresa Eléctrica de Guatemala, constituyéndose como Sociedad Anónima.

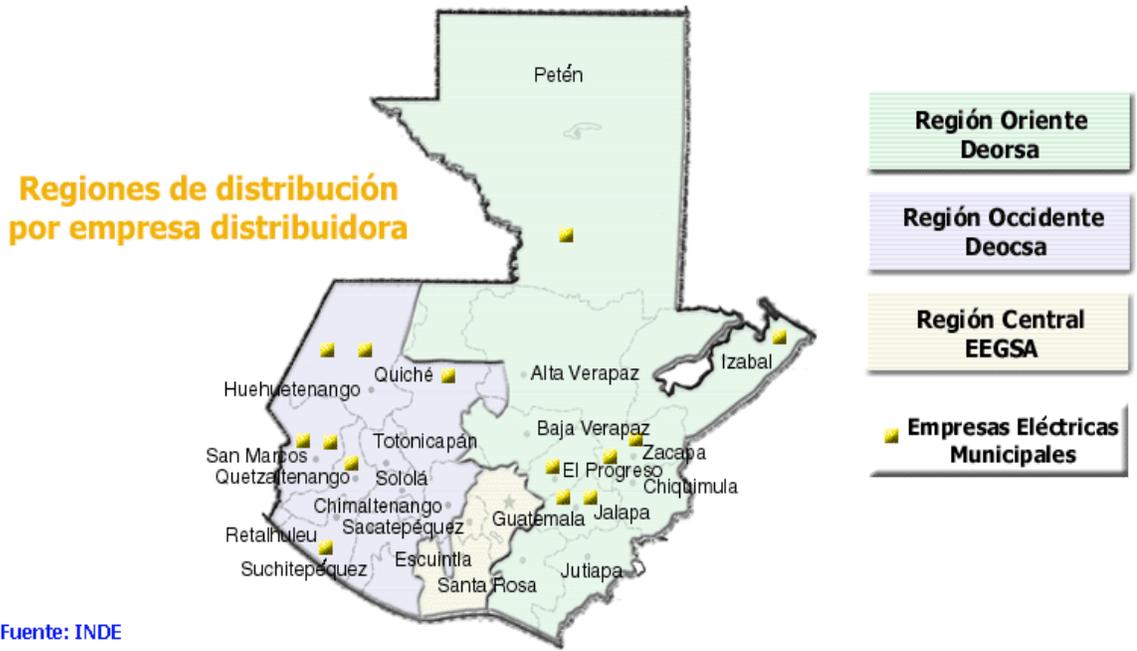
En el año de 1903 y 1905 esta empresa adquiere las Empresas Eléctricas del Norte y la Empresa Eléctrica de Escuintla, consolidando de esta manera su desarrollo empresarial y el inicio de las actividades de servicio de energía eléctrica hacia los pobladores de la ciudad de Guatemala y poblaciones vecinas. El nombre de la Empresa fue mantenido, sufriendo modificaciones a lo largo de los años siguientes, hasta formalizarse en el año de 1939 como Empresa Eléctrica de Guatemala, S.A., la cual fue privatizada en julio de 1998.

La actividad principal de EEGSA consiste en la distribución de energía eléctrica a consumidores finales de los departamentos de Guatemala, Sacatepéquez y Escuintla, y clasifica sus servicios de distribución en residencial, comercial, industrial, municipal y gubernamental. Para realizar su actividad, EEGSA compra la energía eléctrica a generadores autorizados por la Ley General de Electricidad.

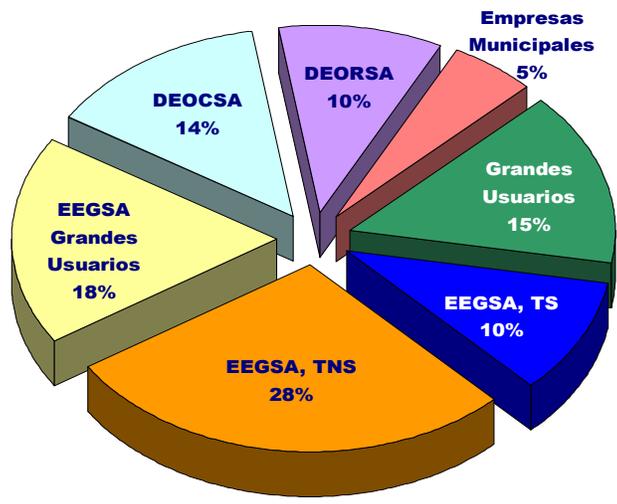
En la actualidad, dos compañías más completan el servicio de distribución eléctrica en el resto de Guatemala, en donde EEGSA no opera. Estas compañías son Distribuidora de Electricidad de Oriente, S. A. - DEORSA que tiene a su cargo la distribución de energía eléctrica a consumidores finales de los departamentos de El Progreso, Santa Rosa, Jalapa, Jutiapa, Chiquimula, Zacapa, Izabal, Baja Verapaz, Alta Verapaz y El Petén; y Distribuidora de Electricidad de Occidente, S. A. - DEOCSA, que tiene a su cargo la distribución de energía eléctrica a consumidores finales de los departamentos de Quetzaltenango, San Marcos, Totonicapán, Huehuetenango, Chimaltenango, Sololá, Suchitepéquez, Retalhuleu y Quiché. Ambas distribuidoras clasifican sus servicios de

distribución en residencial, comercial, industrial, municipal y gubernamental y fueron privatizadas el 15 de diciembre de 1998.

Las tres distribuidoras de energía eléctrica que actualmente cubren la mayor parte del territorio nacional proveen de energía a 1,700,000 usuarios aproximadamente y son operadas por compañías multinacionales de primer orden a nivel mundial. A continuación una ilustración de las regiones de distribución por empresa distribuidora:



DISTRIBUCIÓN DE ENERGÍA EN GUATEMALA



1.2 Legislación y Entes Reguladores

El marco regulatorio (específicas) que en la actualidad regula las actividades relacionadas con las Empresas Distribuidoras de Energía Eléctrica, de acuerdo con su jerarquía es el siguiente:

- Constitución Política de la República de Guatemala.
- Ley General de Electricidad, Decreto 93-96
- Reglamento de la Ley General de Electricidad
Acuerdo Gubernativo 256-97 y sus modificaciones
- Comisión Nacional de Energía (CNEE)
- Administrador del Mercado Mayorista (AMM) y su Reglamento Acuerdo Gubernativo 299-98
- Normas emitidas por la Comisión Nacional de Energía Eléctrica CNEE

Hasta 1996 las actividades de generación, transporte, comercialización y distribución de la energía eléctrica en Guatemala no se realizaban de acuerdo con un cuerpo integral de regulaciones y en términos generales el negocio se limitaba a ser ejecutado por entidades estatales. A partir de 1996 con la emisión del Decreto 93-96 del Congreso de la República que contiene la Ley General de Electricidad y posteriormente con la emisión del Acuerdo Gubernativo 256-97 que contienen el Reglamento de dicha Ley, el subsector Eléctrico cuenta con un conjunto de normas claras que establecen los lineamientos que toda compañía que opera en el negocio eléctrico está obligada a conocer y cumplir.

De acuerdo con la Ley General de Electricidad artículo 7, una misma persona jurídica no puede realizar simultáneamente las actividades de generación, transporte, comercialización y distribución.

Para garantizar un mercado de libre competencia, la Ley General de Electricidad creó dos entidades: La Comisión Nacional de Energía Eléctrica (CNEE) y el Administrador del

Mercado Mayorista (AMM) quienes se encargan de coordinar, regular y normar todas las actividades del Sector Eléctrico.

1.2.1 Ley General de Electricidad y su Reglamento

1.2.1.1 Ley General de Electricidad, Decreto 93-96

Objetivo de la ley:

“Artículo 1. La presente ley norma el desarrollo del conjunto de actividades de generación, transporte y distribución y comercialización de electricidad, de acuerdo con los siguientes principios y enunciados:

- a) “Es libre la generación de electricidad y no se requiere para ello autorización o condición previa por parte del Estado, más que las reconocidas por la Constitución Política de la República de Guatemala y las leyes del país” (6:1).
- b) “Es libre el transporte de electricidad, cuando para ello no sea necesario utilizar bienes de dominio público, también es libre el servicio de distribución privada de electricidad” (6:1).
- c) “En los términos a que se refiere esta ley, el transporte de electricidad que implique la utilización de bienes de dominio público y el servicio de distribución final de electricidad, estarán sujetos a autorización” (6:2).
- d) “Son libres los precios por la prestación del servicio de electricidad, con la excepción de los servicios de transporte y distribución sujetos a autorización. Las transferencias de energía entre generadores, comercializadores, importadores y exportadores, que resulten de la operación del mercado mayorista, estarán sujetos a regulación en los términos a que se refiere la presente ley” (6:2).

Responsables del cumplimiento:

“Salvo lo que en esta ley se expresa, el Ministerio de Energía y Minas, es el órgano del Estado responsable de formular y coordinar las políticas, planes de Estado, programas indicativos relativos al subsector eléctrico y aplicar esta ley y su reglamento para dar cumplimiento a sus obligaciones” (6:2).

Ámbito de aplicación:

Las normas de esta ley son aplicables a todas las personas que desarrollen las actividades de generación, transporte, distribución y comercialización de electricidad, sean estas individuales o jurídicas, con participación privada, mixta o estatal, independientemente de su grado de autonomía y régimen de constitución.

En esta ley se define claramente los conceptos que son aplicables a los servicios, actividades y personas que desarrollen las actividades de producción o generación, transporte o transmisión, distribución y comercialización de electricidad.

**1.2.1.2 Reglamento de la Ley General de Electricidad,
Acuerdo Gubernativo 68-2007****Objetivo del Reglamento:**

Para la adecuada aplicación de la Ley General de Electricidad, fue necesario desarrollar sus normas en forma reglamentaria. En el reglamento se establecen diversas definiciones, las cuales se suman a aquellas contenidas en la Ley General de Electricidad.

Responsables del cumplimiento:

En consonancia para lo establecido para la ley General de Electricidad, el artículo 3 del Reglamento establece: “El Ministerio de Energía y Minas es el órgano del Estado responsable de aplicar la Ley General de Electricidad y el presente Reglamento, a través de la dependencia competente y de la Comisión Nacional de Energía Eléctrica, salvo cuando

sea de competencia exclusiva de la Comisión, de acuerdo a lo establecido en la Ley y este Reglamento” (14:3).

Ámbito de aplicación:

Artículo 2.- Aplicación. “Las disposiciones del presente reglamento se aplican, dentro del marco de la Ley General de Electricidad, a las actividades de generación, transporte, distribución y comercialización, que incluye la importación y exportación, de electricidad que desarrollan tanto las personas individuales o jurídicas con participación privada, mixta o estatal, independientemente de su grado de autonomía y régimen de constitución” (14:3).

1.2.2 Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92

La compañía, se ve regulada por varios artículos de la citada ley, entre otros se mencionan los siguientes:

“**Artículo 4.** Se considera renta de fuente guatemalteca, todo ingreso que haya sido generado por capitales, bienes servicios y derechos de cualquier naturaleza invertidos o utilizados en el país, Guatemala, incluyendo ganancias cambiarias, cualquiera que sea la nacionalidad, domicilio o residencia de las personas que intervengan en las operaciones y el lugar de celebración de los contratos.” (5:12)

“**Artículo 8.** Constituye renta bruta el conjunto de ingresos, utilidades y beneficios de toda naturaleza, gravados y exentos, habituales o no, devengados o percibidos en el período de imposición.” (5:17)

“**Artículo 46. Libros y registros.** Los contribuyentes obligados a llevar contabilidad de acuerdo con el Código de Comercio, para los efectos tributarios deben cumplir con las obligaciones contenidas en dicho código, en materia de llevar libros, registros, estados financieros y comprobantes numerados. Tales contribuyentes también podrán llevar su contabilidad por procedimientos mecanizados o computarizados; siempre que garanticen la

certeza cronológica de las operaciones y permitan su análisis y fiscalización. Para efectos de esta ley, también quedan comprendidas en estas disposiciones personas individuales o jurídicas que se dedican a actividades agrícolas o ganaderas.” (5:43)

“**Artículo 47. Sistema de contabilidad.** Los contribuyentes que estén obligados a llevar contabilidad completa, deben atribuir los resultados que obtengan en cada período de imposición, de acuerdo con el sistema contable de lo devengado, tanto para los ingresos, como para los egresos, excepto los casos especiales autorizados por la Dirección. Los otros contribuyentes pueden optar entre el sistema contable mencionado o el de lo percibido: pero una vez escogido uno de ellos, solamente puede ser cambiado con autorización expresa y previa de la Dirección.

Las personas jurídicas, cuya fiscalización esté a cargo de la Superintendencia de Bancos, deben atribuir los resultados que obtengan en cada período de imposición; de acuerdo con el sistema contable de lo devengado o lo que haya sido efectivamente percibido.” (5:44)

1.2.3 Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92

La compañía, se ve regulada por varios artículos de la citada ley, entre otros se mencionan los siguientes:

“**Artículo 1. De la materia del Impuesto.** Se establece un impuesto al valor agregado sobre los actos y contratos gravados por las normas de la presente ley, cuya administración, control, recaudación y fiscalización corresponde a la Dirección General de Rentas Internas” (4:123).

“**Artículo 2.** Establece los actos que están sujetos a gravar impuestos contemplados para la compañía, principalmente son: por ventas, por servicios, por importaciones” (4:124).

La compañía grava sus ventas y servicios con un 12% de impuesto al valor agregado. De este impuesto la empresa tiene el derecho de un Crédito Fiscal, derivado de sus operaciones

afectas, principalmente por las importaciones o adquisición de bienes y la utilización de servicios. La diferencia resultante entre ambos impuestos es el impuesto que tiene que pagar o el impuesto que debe solicitar que se le acredite o devuelva a la empresa.

Los documentos obligatorios a emitir a los adquirientes son: a) Facturas, por las ventas y servicios que presta, b) Notas de Débito, por aumentos del precios o recargos sobre operaciones ya facturadas, c) Notas de Crédito, para devoluciones o descuentos sobre operaciones ya facturadas.

Llevar libros de compras y de ventas, actualmente se cuenta con estos libros de forma sistematizada y computarizada que cumple con los requisitos legales.

Declara todas las operaciones de ingresos realizadas en el mes calendario anterior, incluyendo las ventas exentas y paga el impuesto respectivo dentro del mes calendario siguiente al del vencimiento de cada período impositivo.

1.2.4 Comisión Nacional de Energía (CNEE)

La Comisión Nacional de Energía Eléctrica es el órgano técnico del Ministerio de Energía y Minas y sus funciones básicas son: cumplir y hacer que se cumpla la Ley, sus reglamentos, proteger los derechos, asegurar la libre competencia, no discriminación, dirimir controversias, emitir normas, sancionar a los agentes por incumplimiento en las normas, definir las tarifas de transmisión y distribución sujetas a regulación, de acuerdo a la Ley de Energía Eléctrica, emitir las normas técnicas relativas al subsector eléctrico y fiscalizar su cumplimiento en congruencia con prácticas internacional aceptadas y emitir las disposiciones y normativas para garantizar libre acceso y uso de las líneas de transmisión y redes de distribución. La Comisión Nacional de Energía Eléctrica, S.A. (CNEE) empezó a funcionar en el año 1997.

1.2.5 Administrador del Mercado Mayorista (AMM) y su Reglamento

Es el ente encargado de la administración del Mercado Mayorista que se ocupa de administrar las transacciones de energía y sirve de intermediario entre los proveedores de energía y las empresas compradoras de energía, realiza el despacho de carga del sistema, emite procedimientos operativos, asesora a la Comisión Nacional de Energía- CNEE, y establece los precios de energía en el mercado de oportunidad. Su junta directiva quedó formalmente integrada en el mes de julio de 1998 y entró en funcionamiento en el mes de noviembre del mismo año.

1.2.5.1 Reglamento del Administrador del Mercado Mayorista Acuerdo Gubernativo 299-98

Objetivo del Reglamento:

La Ley General de Electricidad, Decreto 93-96, define en su Artículo 44, que la administración del Mercado Mayorista estará a cargo de un ente privado, sin fines de lucro, denominado Administrador del Mercado Mayorista, cuyas principales funciones son: la coordinación de la operación, el establecimiento de precios de mercado de corto plazo y garantizar la seguridad y el abastecimiento de energía eléctrica.

En consecuencia, el Reglamento del Administrador del Mercado Mayorista define los principios generales del Mercado Mayorista, así como la organización, funciones, obligaciones y mecanismos de financiamiento del Administrador del Mercado Mayorista.

Ámbito de aplicación:

Artículo 8.- Alcance. “Las disposiciones del presente reglamento se aplican a las actividades del Mercado Mayorista y del Administrador del Mercado Mayorista, dentro del marco de la Ley General de Electricidad y el Reglamento de la misma; siendo de observancia obligatoria, incluyendo las Normas de Coordinación, para todos los participantes del Mercado Mayorista, sean estas personas individuales o jurídicas, con

participación privada, mixta o estatal, independientemente de su grado de autonomía y régimen de constitución” (1:4).

1.2.6 Otras leyes y Reglamentos aplicables

En la actualidad, existen leyes y regulaciones mercantiles que integran el marco regulatorio de las actividades económicas, mercantiles del país y de aplicación común, independientemente de la forma en que las empresas se constituyen; se resumen a continuación:

Decreto *	Contenido
Decreto 2-70	Código de Comercio
Decreto 6-91	Código Tributario
Decreto 1441	Código de Trabajo
Decreto 106-96	Ley contra la Defraudación y Contrabando Aduaneros.
Decreto 26-95	Ley del Impuesto sobre Productos Financieros
Decreto 15-98	Ley del Impuesto Único sobre Inmuebles
Decreto 19-04	Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz

* Todos del Congreso de la República de Guatemala y sus modificaciones

1.2.7 Mercados

La legislación define dos grandes mercados en los cuales la energía eléctrica es distribuida. La separación de los mercados está relacionada con el tamaño de los consumidores que los componen. De acuerdo con la normativa existente, el tamaño del usuario y su clasificación lo sitúa en dos distintos mercados para efectos del establecimiento de tarifas. Existen dos tipos de usuarios.

Usuarios con Tarifa No Regulada:

Los usuarios incluidos en éste régimen tarifario negocian de forma independiente los precios a los que adquieren la energía directamente con el Distribuidor o Comercializador. Existe libertad para negociar los precios estableciéndose los mismos en función de la oferta de energía y de las capacidades técnicas requeridas por el usuario. De acuerdo con el Reglamento de la Ley: “Gran Usuario: Es un consumidor de energía cuya demanda de potencia excede cien kilovatios (kw), o el límite inferior fijado por el Ministerio en el futuro. El gran usuario no estará sujeto a regulación de precio y las condiciones de suministro serán libremente pactadas con el distribuidor o con cualquier otro suministrador. Para efectos del artículo 59, literal c) de la Ley, las tarifas de los consumidores con demanda de potencia igual o inferior a cien kilovatios (kw) o el límite inferior que en el futuro establezca el Ministerio, serán fijadas por la Comisión” (15:4).

Usuarios con Tarifa Regulada:

Estos usuarios son los que tienen una demanda inferior a la establecida por la legislación, para Grandes Usuarios: Los usuarios incluidos en éste régimen utilizan tarifas aprobadas por la Comisión Nacional de Energía Eléctrica – CNEE. La metodología para el establecimiento de las tarifas que se les aplican se establece en el Reglamento de la Ley General de Electricidad.

1.2.8 Tarifas

Aplicación de tarifas:

Habiendo realizado la diferenciación entre los mercados regulado y no regulado debe considerarse lo establecido por la legislación para el establecimiento de tarifas. A este respecto el Título IV Régimen de Precios de Electricidad de la Ley General de Electricidad establece: “Artículo 59. Están sujetos a regulación los precios de los siguientes suministros:

- a) Las transferencias de potencia y energía eléctrica entre generadores, distribuidores, comercializadores, importadores y exportadores que resulten de la operación a mínimo costo del Sistema Eléctrico Nacional, cuando dichas transferencias no estén contempladas en contratos de suministro libremente pactados entre las partes.
- b) Los peajes a que están sometidos las líneas de transporte, subestaciones de transformación e instalaciones de distribución, en los casos en que no haya sido posible establecerlos por libre acuerdo entre las partes. En estos casos, los peajes serán determinados por la Comisión, ciñéndose a las disposiciones de la presente ley y de su reglamento.
- c) Los suministros a usuarios del Servicio de Distribución Final, cuya demanda máxima de potencia se encuentre por debajo del límite señalado en el reglamento. Los usuarios de demanda máxima de potencia superior a la que especifique el reglamento no estarán sujetos a regulaciones de precio y las condiciones de suministro serán libremente pactadas con el distribuidor o bien con cualquier otro suministrador.

Son libres los precios no señalados explícitamente en los incisos anteriores.” (6:12)

Función del ente regulador:

Dentro de las atribuciones que le confiere la Ley General de Electricidad a la Comisión Nacional de Electricidad - CNEE se encuentra la facultad de: “Definir las tarifas de transmisión y distribución sujetas a regulación, de acuerdo a la presente ley, así como la metodología para el cálculo de las mismas.” (6:2)

Con relación a los componentes de la tarifa, el artículo 61 de la Ley General de Electricidad establece: “Las tarifas a usuarios de Servicio de Distribución Final serán determinadas por la Comisión a través de adicionar las componentes de costos de adquisición de potencia y energía, libremente pactados entre generadores y distribuidores y referidos a la entrada de la red de distribución con los componentes de costos eficientes de distribución a que se

refiere el artículo anterior. Las tarifas se estructurarán de modo que promuevan la igualdad de tratamiento a los consumidores y la eficiencia económica del sector. En ningún caso los costos atribuibles al servicio prestado a una categoría de usuarios podrán ser recuperados mediante tarifas cobradas a otros usuarios.” (6:12)

Estructura de la tarifa:

El Capítulo III que se refiere a Tarifas Aplicables a Consumidores Finales de Distribución Final establece: “Artículo 71. Las tarifas a consumidores finales de Servicio de Distribución final, en sus componentes de potencia y energía, serán calculadas por la Comisión como la suma del precio ponderado de todas las compras del distribuidor, referidas a la entrada de la red de distribución, y del Valor Agregado de Distribución - VAD-. Para referir los precios de adquisición de potencia y energía a la entrada de la red de distribución, la Comisión agregará los peajes por subtransmisión que sean pertinentes. Los precios de adquisición de potencia y energía a la entrada de la red de distribución deberán necesariamente expresarse de acuerdo a un componente de potencia relativa a la demanda máxima anual de la distribuidora (Q/kw/mes), y a una componente de energía (Q/kw/h).

Los precios de compra de energía por parte del distribuidor que se reconozcan en las tarifas deben reflejar en forma estricta las condiciones obtenidas en las licitaciones a que se refiere el artículo 62.

El VAD corresponde al costo medio de capital y operación de una red de distribución de una empresa eficiente de referencia, operando en un área de densidad determinada.” (6:15).

Con relación al VAD se establece: “El VAD deberá contemplar al menos las siguientes componentes básicas:

- a) Costos asociados al usuario, independiente de su demanda de potencia y energía.
- b) Pérdidas medias de distribución, separadas en sus componentes de potencia y energía.

- c) Costos de capital, operación y mantenimiento asociados a la distribución, expresados por unidad de potencia suministrada.” (6:14)

Vigencia de la tarifa:

La Ley establece: “La metodología para la determinación de las tarifas serán revisadas por la Comisión cada cinco (5) años, durante la primera quincena de enero del año que corresponda. El reglamento señalará los plazos para la realización de los estudios, su revisión, formulación de observaciones y formación de la Comisión Pericial. Todos los informes que evacue la Comisión serán de público acceso.” (6:15)

Formalización de aprobación de tarifas:

El Reglamento de la Ley establece: “Estructuras Tarifarias. La Comisión aprobará por Resolución, para cada empresa de Distribución, opciones de estructuras tarifarias para las ventas a los consumidores que estén por debajo del límite fijado en la definición de gran usuario, en la zona en la que se le autorizó a prestar el servicio, aplicables a categorías de consumidores definidas en función de las características del suministro y del consumo de electricidad, en base a los cargos indicados en el artículo anterior o una combinación de ellos.” (6:16)

1.2.9 Ajustes a tarifas

Con base en lo que se ha expuesto de la normativa relacionado con las tarifas, las mismas son autorizadas una vez cada cinco años.

Los costos de generación de energía incluyen componentes cuyos precios en el mercado no son susceptibles de ser mantenidos en el tiempo. Por ejemplo se mencionan: el precio del petróleo – considerando que la mayor parte de energía generada para el mercado nacional es hidráulica; y el tipo de cambio que no necesariamente está asociado directamente al primero.

Debe tomarse en cuenta también que una de las razones de la existencia de la Ley General de Electricidad es la necesaria participación de inversionistas que apoyen la creación de las empresas de generación, transmisión y distribución de energía eléctrica y optimicen el crecimiento del sub-sector eléctrico.

Dentro de este escenario de un mercado libre y competitivo, las reglas establecidas para la aprobación y aplicación de tarifas incluyen una metodología por medio de la cual es posible trasladar a tarifa todas las variaciones en precio – a la alza o a la baja – que las tarifas originales sufren a través del tiempo por factores económicos como tipo de cambio.

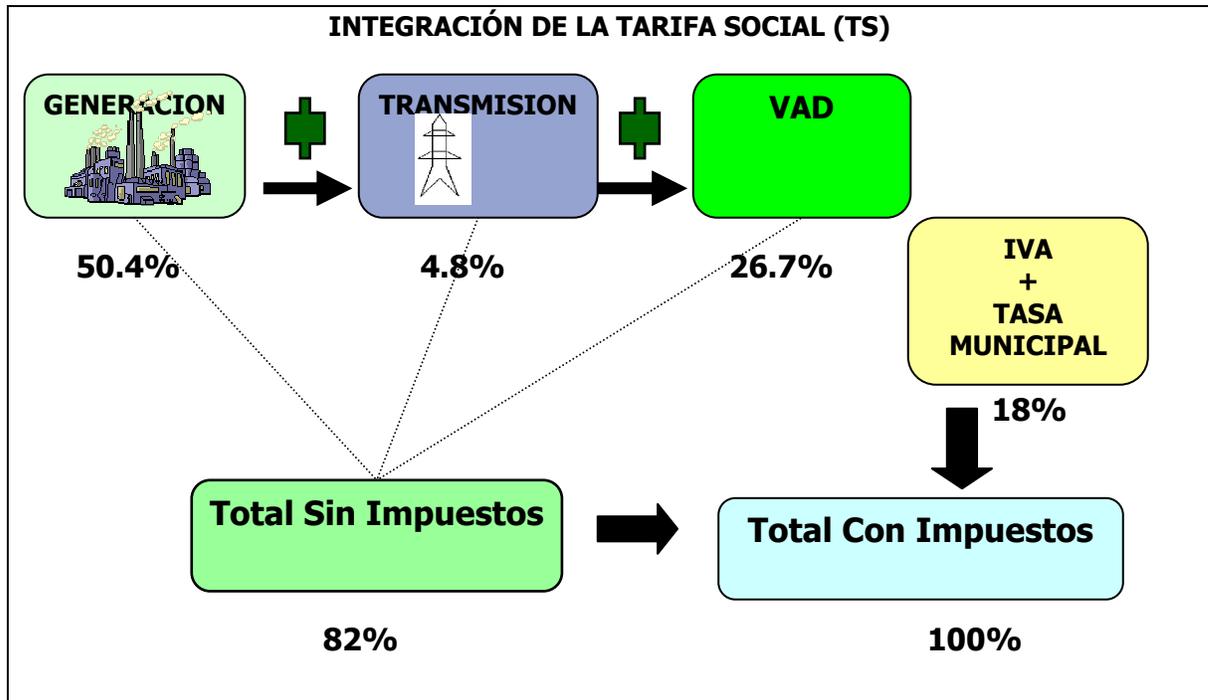
Al respecto el Reglamento de la Ley establece: “Artículo 87.- Corrección del Precio de la Energía. Cada tres meses se calculará la diferencia entre el precio medio de compra de potencia y energía y el precio medio correspondiente calculado inicialmente para ser trasladado a tarifas de distribución.

El precio de la energía en los próximos tres meses se modificará tomando en cuenta la diferencia indicada dividida por la proyección de la demanda de energía para los próximos tres meses.

El valor así obtenido permitirá obtener un valor de ajuste que será aplicado al precio de la energía en los tres meses siguientes. Este ajuste se aplicará al mes siguiente al que se efectúa el recálculo.

En caso de variantes significativas entre las previsiones de precios de compra y sus precios reales, la Comisión podrá establecer, con el acuerdo del Distribuidor una ampliación del período de recuperación de los saldos, a bien la actualización de las proyecciones de tarifas.” (14:28)

A continuación se presenta una ilustración de la integración de la tarifa:



1.3 Estructura Organizacional de una Empresa Distribuidora de Energía Eléctrica

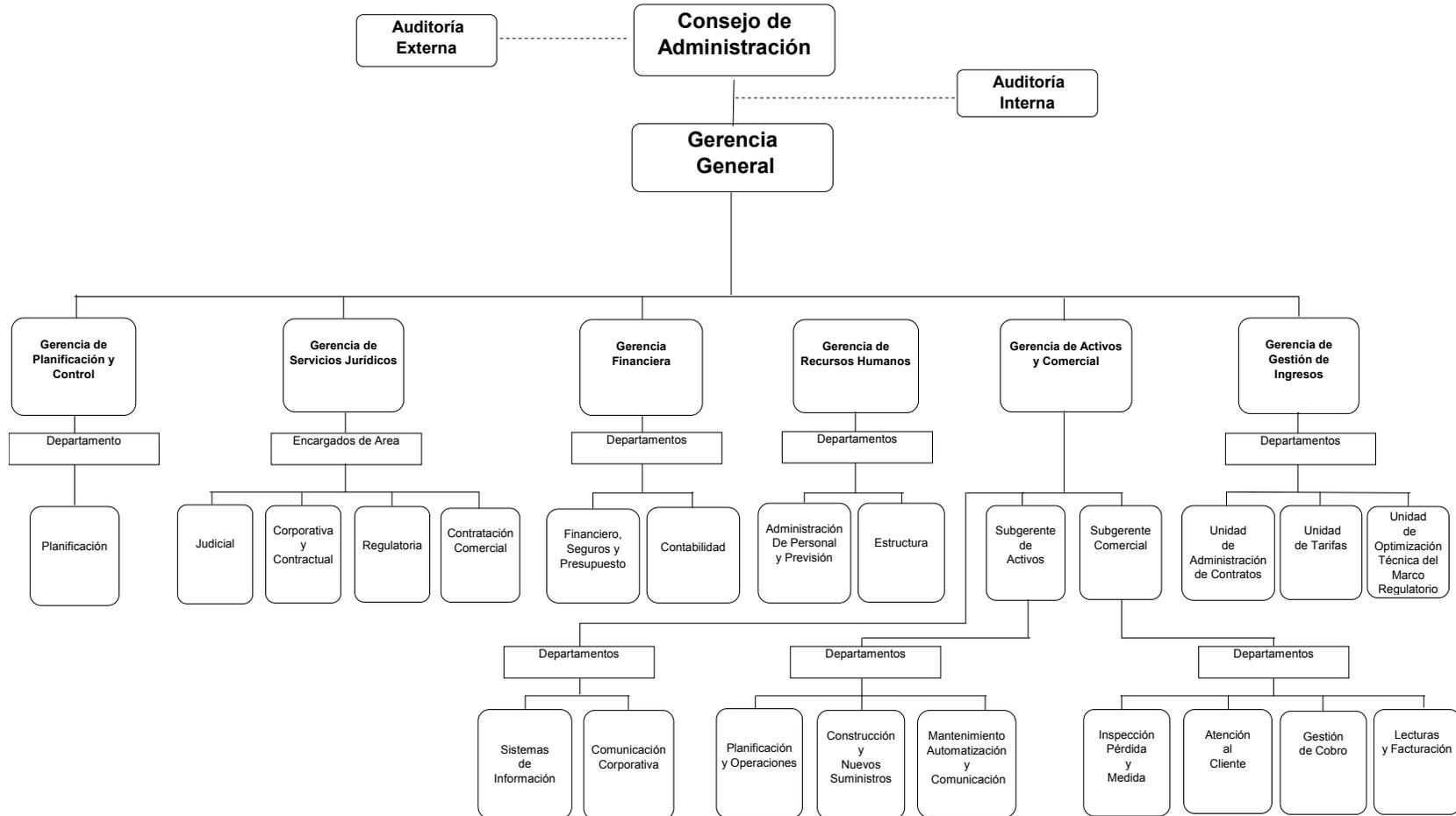
El fin de documentar la estructura organizativa es establecer los criterios y conceptos básicos para alcanzar los objetivos fundamentales de la empresa, facilitar a la organización una mentalidad orientada a la consecución de sus objetivos operativos y estratégicos.

La estructura organizacional se ha definido por niveles de jerarquía, estos niveles dependen del número de gerencias, el número de departamentos y el número de unidades creadas dentro de la empresa.

1.3.1 Organización de una Empresa Distribuidora de Energía Eléctrica

Está estructurada en tres niveles jerárquicos, y los dos primeros niveles de acuerdo a la pirámide organizativa descendente se establecen en el siguiente organigrama:

ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL DE UNA EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ENERGIA ELECTRICA



Fuente: EEGSA

CAPÍTULO II

BASES TÉCNICAS PARA UNA PLANEACIÓN DE AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

En la actualidad, el Contador Público y Auditor guatemalteco cuenta con una amplia bibliografía de normas de contabilidad y de auditoría para el desarrollo de una auditoría de estados financieros. Si bien en Guatemala hay Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas emitidas por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores - IGCPA, éstas son demasiado genéricas, por lo que las Firmas de Auditores y/o los Contadores Públicos y Auditores independientes tienen que utilizar otra serie de normas internacionales puesto que las Empresas Distribuidoras de Energía Eléctrica generalmente reportan a accionistas fuera de Guatemala y también a entidades financieras extranjera, por ello, los auditores locales tienen que actualizarse en estas normas y aunque no son avaladas formalmente por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores - IGCPA, si se dejaran de aplicar, los dictámenes de los auditores guatemaltecos no tendrían validez o aceptación en el exterior.

La necesidad de adaptar los reportes emitidos por el auditor a los requerimientos de inversionistas y otros interesados a nivel mundial, ha requerido que la práctica de auditoría tanto externa como interna, considere como de observancia general la normativa emitida por órganos profesionales extranjeros principalmente de los Estados Unidos de América. También sucede que las casas matrices requieren que los auditores de las subsidiarias apliquen las normas internacionales para que la incorporación de las cifras en los consolidados sean consideradas válidas, aceptables y razonables.

Es por ello, que en el presente capítulo se expone aspectos puntuales a considerarse en la planeación de una auditoría externa de estados financieros para una distribuidora de energía eléctrica y aportar brevemente una guía actualizada de normas de auditoría, que

hoy en día sirven al Contador público y Auditor a nivel internacional para el desarrollo de una Auditoría de Estados Financieros de este tipo de compañías, en adición, a lo contenido en las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Guatemala sobre planeación.

2.1 Normas Internacionales de Auditoría (NIA's)

Las Normas Internacionales de Auditoría no son de aplicación obligatoria en Guatemala; aunque son un valioso material de referencia. En cada país las normas locales regulan en mayor o menor grado las prácticas seguidas en la auditoría de información financiera o de otro tipo. Esas regulaciones pueden ser de naturaleza gubernamental, o declaraciones emitidas por los organismos profesionales. Las normas de auditoría y servicios relacionados publicadas en muchos países difieren en forma y contenido. El International Accounting Standard Committee, (IASC, por sus siglas en inglés) conoce esos documentos y compara las similitudes y diferencias y emite las “Normas Internacionales de Auditoría” (las “NIAs”) que pretende sean aceptadas internacionalmente.

Las Normas Internacionales de Auditoría se emiten para facilitar la comprensión de los objetivos y procedimientos de operación del Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC) y el alcance y autoridad de los documentos emitidos por ese Comité.

La misión de IFAC según se declara en su constitución es "el desarrollo y enriquecimiento de una profesión contable que sea capaz de proporcionar servicios de una consistente alta calidad para el interés público". Al trabajar por esta misión, el Consejo de IFAC ha establecido el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría (IAPC) para desarrollar y emitir, a nombre del Consejo, normas y declaraciones de auditoría y servicios relacionados. IAPC cree que la emisión de dichas normas y declaraciones mejorará el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados en todo el mundo.

Las NIAs contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con lineamientos relativos en forma de material explicativo y de algún otro tipo. Los

principios básicos y los procedimientos esenciales se han de interpretar en el contexto del material explicativo o de otro tipo que proporciona lineamientos para su aplicación.

A continuación se resume el contenido de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAs) relacionadas con la **Planeación de una Auditoría de Estados Financieros**:

Norma Internacional de Auditoría 300

Planeación de una Auditoría de Estados Financieros

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre las consideraciones y actividades aplicables para planear una auditoría de estados financieros. Esta NIA se enmarca en el contexto de las auditorías recurrentes (11:248).

En una primera auditoría, el auditor puede necesitar extender el proceso de planeación más allá de los asuntos que aquí se discuten. El auditor deberá planear la auditoría de modo que el trabajo se desempeñe de una manera efectiva (11:248).

Planear una auditoría implica establecer la estrategia general de auditoría para el trabajo y desarrollar un plan de auditoría, para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo. La naturaleza, extensión de las actividades de planeación variarán de acuerdo con el tamaño y complejidad de la entidad, la experiencia previa del auditor con la entidad; y los cambios en circunstancias que ocurran durante el trabajo de auditoría.

Actividades preliminares del trabajo

El auditor deberá desempeñar las siguientes actividades al principio del trabajo actual de auditoría:

- Desempeñar procedimientos respecto de la continuación de las relaciones con el cliente y del trabajo específico de auditoría (NIA 220, Control de calidad para auditorías de información financiera histórica, para lineamientos adicionales).
- Evaluar el cumplimiento con los requisitos éticos, incluyendo la independencia (NIA 220 para lineamientos adicionales).
- Establecer un entendimiento de términos del trabajo (NIA 210, Términos de los trabajos de auditoría, para lineamientos adicionales)

El propósito de desempeñar estas actividades preliminares del trabajo es ayudar a asegurar que el auditor ha considerado cualesquiera eventos o circunstancias que puedan afectar, de manera adversa, la capacidad del auditor de planear y desempeñar el trabajo de auditoría para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo. Desempeñar estas actividades preliminares ayuda a asegurar que el auditor planee un trabajo de auditoría para el que:

- El auditor conserva la independencia y capacidad necesaria para desempeñar el trabajo.
- No hay problemas con la integridad de la administración que puedan afectar la disposición del auditor a continuar el trabajo.
- No hay malentendido con el cliente en cuanto a términos del trabajo.

Actividades de planeación

La estrategia general de la auditoría

El auditor deberá establecer y documentar la estrategia general de la auditoría. La estrategia general fija el alcance, oportunidad y dirección del trabajo, y guía el desarrollo del plan de auditoría más detallado. El establecimiento de la estrategia general de auditoría implica:

- a) Determinar las características del trabajo que definen su alcance, como el marco de referencia de información financiera usado, los requisitos de información específicos por industria y la localización de los componentes de la entidad.
- b) Comprobar los objetivos de informar del trabajo para planear la oportunidad de la auditoría y la naturaleza de las comunicaciones que se requieran, como los plazos límites para la información provisional y final, así como las fechas clave para comunicaciones esperadas con la administración y con los encargados del gobierno corporativo.
- c) Considerar los factores importantes que determinarán el foco de los esfuerzos del equipo de trabajo, como la determinación de los niveles apropiados de la importancia relativa, identificación preliminar de áreas donde pueda haber altos riesgos de representación errónea de importancia relativa; identificación preliminar de componentes de importancia relativa y saldos de cuenta; evaluación de si el auditor puede planear obtener evidencia respecto de la efectividad del control interno, e identificación de desarrollos recientes importantes específicos por entidad, en la industria, en información financiera u otros desarrollos relevantes.

Al desarrollar la estrategia general de auditoría, el auditor también considera los resultados de actividades preliminares del trabajo y, cuando sea factible, la experiencia obtenida en otros trabajos para la entidad (11:250).

Norma Internacional de Auditoría 315

Entendimiento de la Entidad y su Entorno y Evaluación de los Riesgos de Representación Errónea de Importancia Relativa

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normar y proporcionar guías para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, y para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa en una auditoría de estados financieros (11:264).

Los asuntos que el auditor puede considerar al obtener un entendimiento de la entidad incluye los siguientes factores: (Los ejemplos proporcionados cubren una amplia gama de asuntos aplicables a muchos trabajos; sin embargo, no todos los asuntos son relevantes a todos los trabajos y la lista de ejemplos no es necesariamente completa).

- Factores de la industria, de regulación y otros factores externos, incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable.
- Naturaleza de la entidad, incluyendo la selección y aplicación de políticas contables adoptadas por la entidad.
- Objetivos y estrategias y los riesgos de negocios relacionados que puedan dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros.
- Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad.
- Control Interno.

Riesgos e importancia relativa (Evaluación)

El auditor deberá identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de estado financiero y al nivel de aseveración para clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones. Para este fin, el auditor:

- Identifica los riesgos a lo largo del proceso de obtención de entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo los controles relevantes que se relacionan con los riesgos, y al considerar las clases de transacciones, saldos de cuentas y revelaciones en los estados financieros;
- Relaciona los riesgos identificados con lo que pueda estar mal al nivel de aseveración;
- Considerar si los riesgos son de una magnitud que pudiera dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros; y
- Considera la probabilidad de que los riesgos pudieran dar como resultados una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros.

Norma Internacional de Auditoría 320

Importancia Relativa de la Auditoría

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y proporcionar lineamientos sobre el concepto de importancia relativa y su relación con el riesgo de auditoría, la cual debe ser considerada por el auditor cuando conduzca una auditoría (11:320).

El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia para información financiera aplicable. La evaluación de que es de importancia relativa es un asunto de juicio profesional(11:320).

Al diseñar el plan de auditoría el auditor establece un nivel aceptable de importancia relativa a modo de detectar en forma cuantitativa las representaciones erróneas de

importancia relativa. Sin embargo necesitan considerarse tanto el monto (cantidad) y la naturaleza (calidad) de las representaciones.

La importancia relativa debería ser considerada por el auditor cuando:

- a) Determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría;
- y
- b) Evalúa el efecto de las representaciones erróneas.

Relación entre importancia relativa y el riesgo de auditoría

Al planear la auditoría, el auditor considera qué pudiera hacer que los estados financieros se representaran de una manera errónea de importancia relativa. El entendimiento del auditor de la entidad y su entorno establece un marco de referencia dentro del cual el auditor planea la auditoría y ejerce el juicio profesional para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros y responder a dichos riesgos durante la auditoría. Esto le da la capacidad al auditor para seleccionar los procedimientos de auditoría que, en combinación, puede esperarse que reduzca el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

Norma Internacional de Auditoría 520

Procedimientos Analíticos

El propósito de esta Norma Internacional de Auditoría (NIA) es establecer normas y dar lineamientos sobre la aplicación de procedimientos analíticos durante una auditoría.

El auditor debe aplicar procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación del riesgo para obtener entendimiento de la entidad y su entorno y en la revisión general al final de la auditoría. Los procedimientos analíticos pueden también aplicarse como procedimientos sustantivos (11:393).

Los procedimientos analíticos incluyen la consideración de comparaciones de la información financiera de la entidad, por ejemplo:

- Información comparable por periodos anteriores.
- Resultados anticipados de la entidad, como presupuestos o pronósticos, o expectativas del auditor, como estimación de la depreciación.
- Información de una industria similar, como comparación de la razón “ventas de la entidad a cuentas por cobrar” con promedios de la industria, o con otras entidades de tamaño comparable en la misma industria (11:393).

Las NIA's no prevalecen sobre las regulaciones locales que gobiernan la auditoría de información financiera o de otra clase en un país particular. Al grado en que las NIA's concuerden con las regulaciones locales sobre un asunto particular, la auditoría de la información financiera o de otra clase en ese país de acuerdo a las regulaciones locales concordará automáticamente con la NIA relativa a ese asunto. En caso de que las regulaciones locales difieran de, o estén en conflicto con, las NIA's sobre un asunto particular, los organismos miembros deberán cumplir con las obligaciones de membresía señaladas en la Constitución de IFAC respecto de estas NIA's.

2.2 Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en Guatemala (NAGAS)

La compilación de estas Normas fue emitida por Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores a través de la Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría.

Norma de Auditoría No. 1

Las Normas Básicas de Auditoría, se clasifican en:

- Normas personales
- Normas de ejecución del trabajo
- Normas de información

2.2.1 Normas personales:

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional que la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas hay cualidades que el auditor debe tener y mantener antes y durante la realización su actividad profesional, por ejemplo el código de ética.

Código de Ética:

El auditor debe cumplir con los códigos de ética emitidos por los entes reguladores de su profesión. Los principios éticos que regulan la responsabilidad profesional del auditor son los siguientes:

- Independencia
- Integridad
- Objetividad
- Competencia profesional y debido cuidado
- Confidencialidad
- Conducta profesional
- Normas técnicas

2.2.2 Normas de ejecución del trabajo:

Las normas personales indican que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo diligentemente, es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia; sin embargo, hay ciertos elementos que por su importancia deben ser cumplidos. Estos elementos fundamentales en la ejecución del trabajo, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución de trabajo: Planificación y supervisión, estudio y evaluación del control interno, obtención de evidencia suficiente y competente.

2.2.3 Normas de información:

El resultado final del trabajo del auditor es “el dictamen”. En él expone el resultado de su trabajo y su opinión. En ese documento descansa la confianza de los interesados al respecto sobre la situación financiera y los resultados de las operaciones de la entidad auditada; en consecuencia el dictamen constituye la principal fuente de información del resultado la auditoría. Esa importancia constituye la base principal de que se establezcan normas que regulen la calidad y los requisitos mínimos en su preparación. Al opinar sobre estados financieros el auditor debe observar lo siguiente:

- Que fueron preparados de acuerdo con una base comprensiva de contabilidad aplicada consistentemente. Que en el caso de Guatemala son las Normas Internacionales de Información Financiera.
- Que la información presentada en las notas a los estados financieros es suficiente y adecuada para su interpretación y cumple con lo requerido por la base contable aplicada.

En resumen, el auditor debe conducir la auditoría de acuerdo a normas locales o internacionales dependiendo de los requerimientos del servicio, ambas normas contienen principios básicos y procedimientos esenciales y debe planificar y realizar la auditoría con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que puede haber circunstancias que causen que los estados financieros estén representados en forma errónea.

Norma de Auditoría No. 3

Planeación y Supervisión de Auditoría

Las Normas Generales de Auditoría requieren que el trabajo de auditoría sea adecuadamente planeado y supervisado. Es norma proporciona los lineamientos para la adecuada planeación y supervisión del trabajo, y es aplicable en auditoría tanto de estados financieros como de otra información financiera.

Según la Norma de Auditoría No. 3, el proceso de planeación, comprende:

- Conocimiento del cliente y del medio en que opera
- Identificación de las áreas significativas de auditoría
- Decisión preliminar en relación al grado de confiabilidad que se piensa depositar en los controles internos.
- Consideración de asuntos administrativos.
- Documentación y divulgación de la auditoría.

En el capítulo IV se incluye la explicación de cada uno de los procedimientos del proceso de planeación establecidos anteriormente.

2.3 Declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS)

Lineamientos de observancia obligatoria en Estados Unidos por parte del auditor externo en la ejecución de una auditoría de estados financieros preparados de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Estados Unidos –US GAAP por sus siglas en inglés.

Las declaraciones sobre Normas de Auditoría (Statements on Auditing Standards, SAS), son emitidas por el Comité Ejecutivo de Normas de Auditoría AICPA. La primera en la serie, SAS 1, es una codificación de 54 Declaraciones emitidas anteriormente durante muchos años por el Comité sobre Procedimientos de Auditoría, (Committee on Auditing Procedure) antecesor de la ASB. Desde que la SAS 1 fue publicada en 1972.

Un resumen del contenido de las normas de auditoría contenidas en la Declaración de Normas de Auditoría 1 (SAS 1) es el siguiente:

I - Normas Generales

1. El examen debe ser efectuado por una persona o personas que tengan el adecuado entrenamiento técnico y habilidad como auditor.
2. En todos los asuntos relativos al encargo, el auditor o auditores deben mantener una actitud mental de independencia.
3. Debe ejercerse un debido cuidado profesional en la realización del examen y en la preparación del informe.

II - Normas de Ejecución del Trabajo

1. El trabajo debe ser adecuadamente planificado y los asistentes, si hubiese alguno, deben ser propiamente supervisados.
2. Deberá existir un estudio y evaluación adecuados del control interno existente como base de la confianza depositada en el mismo, y para la determinación del alcance resultante de las pruebas a las que deberán limitarse los procedimientos de auditoría.
3. Deberá obtenerse suficiente y competente evidencia mediante la inspección, observación, preguntas y confirmaciones para proporcionar bases razonables para expresar una opinión acerca de los estados financieros bajo examen.

III- Normas del Informe

1. El informe debe exponer si los estados financieros han sido presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
2. El informe debe exponer si tales principios han sido consistentemente observados en el periodo actual en relación con el periodo anterior.
3. Los desgloses informativos en los estados financieros se considerarán como adecuadamente razonables, a menos que estén expuestos de otra forma en el informe.

4. El informe deberá contener la expresión de una opinión en relación con los estados financieros considerados en su conjunto, o una mención al efecto de que no puede expresarse una opinión.

Cuando no pueda expresarse una opinión sobre todo el conjunto, deberán ser expuestas las razones para ello. En todos los casos en los que el nombre de un auditor sea relacionado con los estados financieros, el informe deberá contener una clara indicación del carácter del examen del auditor, si hubiese alguno, y del grado de responsabilidad que asume.

Debería ser evidente después de revisar las anteriores normas, que las normas generales y las de ejecución del trabajo son aplicables a cualquier tipo de auditoría. Las normas del informe son aplicables principalmente a la auditoría independiente de estados financieros.

Las siguientes normas del informe parecen apropiadas para aquellas auditorías que no consisten en revisiones independientes de la posición financiera y resultados de operaciones:

1. El informe debe exponer si la parte del sistema de información procesada u otra operación bajo revisión se ha realizado, de acuerdo con las normas de la empresa, con su regulación o con su política contractual.
2. El informe debe exponer si tales políticas han sido consistentemente observadas.
3. El informe debe contener claras y concisas recomendaciones, si hubiese alguna necesaria, para mejorar la parte del sistema de la información procesada o de la operación bajo revisión.

Declaración sobre Normas de Auditoría (SAS) No. 108 Planeamiento y Supervisión

A continuación se incluye un resumen referente a planeación:

La planeación de una auditoría entraña el desarrollo de una estrategia general para la conducción y el alcance esperados en el examen. La naturaleza, extensión y oportunidad

de la planeación varían con el tamaño y la complejidad de la entidad, la experiencia que se tenga con la entidad y el conocimiento del negocio de la entidad. Al planear el examen, el auditor debe considerar, entre otros aspectos:

- a) Los asuntos que se relacionen con el negocio de la entidad y la industria en que opera.
- b) Las políticas y procedimientos contables de la entidad.
- c) La confianza que se espere depositar en los controles internos contables.
- d) Las estimaciones preliminares de los niveles de importancia relativa.
- e) Las partidas de los estados financieros que probablemente requerirán de ajuste.
- f) Las condiciones que puedan requerir la ampliación o modificación de las pruebas de auditoría; condiciones tales como la posibilidad de errores o irregularidades importantes o la existencia de transacciones con partes relacionadas.
- g) La naturaleza de los informes que se espere emitir (por ejemplo, un informe sobre estados financieros consolidados o de consolidación, informes sobre estados financieros que se presenten a la SEC (Comisión de cambios y valores), o informes especiales tales como aquéllos sobre el cumplimiento de estipulaciones contractuales).

Los procedimientos que puede un auditor considerar al planear el examen, usualmente entrañan la revisión de sus archivos relacionados con la entidad y pláticas con otro personal de la firma y personal de la entidad.

El auditor puede considerar conveniente preparar un memorando que describa el plan preliminar de auditoría, especialmente para entidades grandes y complejas.

Al planear su examen, el auditor debe considerar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de trabajo que habrá de ejecutarse y debe preparar un programa de auditoría (o un conjunto de programas de auditoría) por escrito. Un programa de auditoría ayuda a instruir a los ayudantes sobre el trabajo que debe hacerse. El programa debe describir con razonable detalle los procedimientos de auditoría que el auditor considere necesarios para lograr los

objetivos del examen. Podrán variar la forma del programa de auditoría y su grado de detalle. Al elaborar el programa, el auditor debe guiarse por los resultados de sus consideraciones y procedimientos de planeación. Conforme avance el examen, las condiciones que cambien podrán hacer necesario modificar los procedimientos de auditoría planeados.

2.4 Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)

Desde el año 2003, PCAOB ha emitido cuatro Normas de Auditoría, todas aprobadas por SEC., a continuación un resumen de ellas:

Norma de Auditoría No. 1

Referencia en los reportes de auditores de las normas de PCAOB (aprobada por la SEC en mayo 14, 2003). Esta norma requiere que las firmas de contabilidad de compañías públicas incluyan una declaración de que el contrato o convenio fue llevado a cabo de acuerdo con las normas establecidas por PCAOB. Esta declaración reemplaza a las anteriores “normas de auditoría generalmente aceptadas”.

Norma de Auditoría No. 2

Una auditoría sobre el control interno de los reportes financieros conjuntamente con la auditoría de los Estados Financieros (aprobada por la SEC en junio 17, 2004). Esta norma establece requisitos y provee directivas que aplican cuando un auditor está contratado para auditar los estados financieros de una compañía y también la evaluación de la gerencia en relación con la efectividad del control interno sobre reportes financieros, de acuerdo con la sección 404 de la Ley Sarbanes-Oxley.

Norma de Auditoría No. 3

Documentación de Auditoría (aprobada por la SEC en junio 18, 2004). Esta norma establece requerimientos generales sobre la documentación que los auditores deben preparar y retener en relación con trabajos manejados de acuerdo con las normas de PCAOB. Estos trabajos incluyen auditoría de estados financieros, auditoría del control interno sobre reportes financieros y una revisión de información financiera interna.

En adición define la naturaleza y alcance de la Documentación de Auditoría, obliga a que se documenten los Hallazgos o Asuntos Importantes (Significant Findings or Issues), y que se identifiquen en el Memo Resumen de la Auditoría, incrementa la documentación que debe enviarse a la “oficina que emite el informe” en auditorías realizadas en localidades múltiples, y requiere que dicha oficina tenga acceso a la Documentación de Auditoría de otras localidades u otros auditores y aclara los requisitos para el cierre, archivo y retención de la Documentación de Auditoría.

Norma de Auditoría No. 4

Reportar si una debilidad material previamente reportada todavía existe (aprobada por la SEC en febrero, 6 de 2006). Esta norma describe los pasos a seguir por los auditores cuando una compañía voluntariamente contrata a una firma de auditores para reportar si una debilidad material previamente identificada en el reporte anual del control interno, ya no existe.

Adicionalmente, PCAOB ha adoptado ciertas Reglas del board incluyendo “Reglas sobre Ética e Independencia” concernientes a Independencia, Servicios de Impuestos y Horarios

PCAOB, según la ley, debe conducir inspecciones regulares de las firmas de contadores registradas para determinar si están cumpliendo lo requerido por la misma. Debe hacer inspecciones trimestrales a todas las firmas que proveen reportes de auditoría a menos de 100 usuarios. De acuerdo con los datos, PCAOB sólo ha conducido limitadas inspecciones

en el 2003 y menos de 100 en el 2004, pero de acuerdo con el reporte de SEC, el director de PCAOB encargado de las inspecciones dijo en un foro público que el “Board” necesitaría hacer casi 500 inspecciones adicionales en el 2006 para cumplir con las obligaciones instituidas por la Ley Sarbanes-Oxley.

En octubre del 2005 el “Board” obtuvo consejos de uno de sus comités en una serie de materias para considerar como otras posibles normas de auditoría y práctica profesional. Entre los tratados se encontraban: fraude (incluyendo entidades relacionadas y confirmaciones), contratos de revisión de calidad (incluyendo el uso de especialistas), evaluación de riesgos, reglas para reportar.

CAPÍTULO III

AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

3.1 Introducción:

En la legislación de la mayoría de países se han conjuntado un gran tipo de herramientas para la evaluación y control de las actividades, se propone realizar un examen periódico por una persona o entidad ajena a la empresa y con un criterio que no está sesgado a ningún interés, que proporcione seguridad plena de la información, esto ha dado el surgimiento a la auditoría.

En la mayoría de países a las empresas se le realizan auditorías integrales con objetivos especificados por cada consejo superior de la profesión contable; entre las más comunes se encuentran:

Auditoría financiera:

Esta determina si los estados financieros preparados por la empresa están regidos y cumplen con las normas de contabilidad de general aceptación por cada país (8:315).

Auditoría de gestión:

Esta auditoría evalúa el grado de eficiencia y eficacia en el logro de los objetivos previstos por la organización y con los que se han manejado los recursos.

La auditoría de gestión tiene como objetivos primordiales:

- Evaluar los objetivos y planes organizacionales.
- Vigilar la existencia de políticas adecuadas y su cumplimiento.
- Comprobar la confiabilidad de la información y de los controles.

- Verificar la existencia de métodos adecuados de operación.
- Comprobar la correcta utilización de los recursos.

En este tipo de auditoría, el desarrollo de un programa de trabajo depende de las circunstancias de cada empresa auditada (8:320).

Auditoría de cumplimiento:

La auditoría de cumplimiento determina si la organización ha cumplido a cabalidad con las normas y disposiciones legales en el desarrollo de su actividad económica.

Consiste esencialmente en la comprobación de las operaciones financieras, administrativas, económicas y sociales de la empresa, para establecer que están cumpliendo con las normas estatutarias previstas por el gobierno para el correcto funcionamiento de sus operaciones.

Tiene como objetivo comprobar si los procedimientos y las medidas de control son los adecuados y si están siendo aplicados de manera efectiva (8:325).

Auditoría de control interno:

Tiene como objetivo primordial evaluar el sistema de control interno, su aplicabilidad y su funcionamiento. En esta auditoría se deben tener en cuenta el cumplimiento de los componentes del control interno, de los que se pueden mencionar:

- Ambiente de control
- Evaluación de riesgos
- Actividades de control
- Información y comunicación
- Supervisión y seguimiento

Al evaluar los sistemas de control interno se debe tener en cuenta que un sistema puede resultar efectivo para unas empresas pero puede ser obsoleto y no aplicable para otras, por ello se debe tener en cuenta factores que lo delimitan como el tipo de producción y productos que comercializa, la naturaleza de la entidad, el tamaño, su cultura organizacional y todos los que se trenzan en su conformación y funcionamiento.

En último lugar se tiene que poner en claro, que el realizar una auditoría fuera de los parámetros establecidos por las leyes y por las entidades gubernamentales de cada país, conllevan a sanciones para los dueños de las empresas, para el contador o revisor fiscal que realizó la auditoría, estas pueden ser de carácter provisional o permanente de acuerdo a las omisiones o errores que se presenten en la realización del trabajo (16:122).

En este capítulo trataremos más profundo el tema sobre Auditoría Financiera, a continuación se presentará un análisis de la importancia que tiene, definición, objetivos, procedimientos y técnicas existentes para llevarla a cabo.

3.2 Definición de auditoría financiera:

“Un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva, las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otras situaciones que tienen una relación directa con las actividades que se desarrollan en una entidad pública o privada. El fin del proceso consiste en determinar el grado de precisión 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” (13:120).

De esta definición obtendremos algunos puntos que son importantes analizarlos para saber que la auditoría es un proceso que reúne varias características, que son indispensables para una ejecución completa y correcta.

Es un **proceso sistemático**, esto quiere decir que en toda auditoría debe existir un conjunto de procedimientos lógicos y organizados que el auditor debe cumplir para la recopilación de la información que necesita para emitir su opinión final. Sin embargo, cabe destacar que estos procedimientos varían de acuerdo a las características que reúna cada empresa, pero esto no significa, que el auditor no deba dar cumplimiento a los estándares generales establecidos por la profesión.

La evidencia se obtiene y evalúa de manera objetiva, esto quiere decir que el auditor debe realizar su trabajo con una actitud de independencia neutral frente a su trabajo.

La evidencia que debe obtener el auditor consiste en una amplia gama de información y datos que lo puedan ayudar a elaborar su informe final. Esta definición no es estricta en cuanto a la naturaleza de la evidencia que se ha revisado, más bien nos indica que el auditor debe usar su criterio profesional para saber cual de toda la evidencia que posee es la apropiada para el trabajo que está ejecutando, él debe considerar cualquier elemento o dato que le permita realizar una evaluación objetiva y expresar un dictamen profesional.

Otras definiciones:

- “Es un proceso cuyo resultado final es la emisión de un informe, en el que el auditor da a conocer su opinión sobre la situación financiera de la empresa, este proceso solo es posible llevarlo a cabo a través de un elemento llamado evidencia de auditoría, ya que el auditor hace su trabajo posterior a las operaciones de la empresa” (19:03).
- La Norma Internacional de Auditoría No. 200 expresa que, “el objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible que el auditor exprese una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo sustancial, de

acuerdo con un marco de referencia para Informes Financieros identificado. Las frases usadas para expresar la opinión del auditor son “dar un punto de vista verdadero y justo” o “presentar razonablemente respecto de todo lo sustancial”, son términos equivalentes” (11: No. 200, Párrafo 2).

3.3 Objetivos:

La auditoría financiera tiene como objetivo el examen de los estados financieros por parte de un contador público diferente del que preparó la información contable, con la finalidad de establecer su razonabilidad, dando a conocer los resultados de su análisis, a fin de incrementar la utilidad que la información posee.

Una auditoría de estados financieros no se circunscribe sólo a una verificación de documentos en la contabilidad, sino que tiene un mayor alcance por cuanto comprueba si los documentos que llegan a la contabilidad para ser registrados y sintetizados en los estados representan fielmente las operaciones efectuadas en todas las áreas de la entidad como compras, producción, ventas, tesorería, etc.

Los estados financieros son una imagen fiel de la posición financiera y patrimonial de la entidad del resultado de sus operaciones en un periodo determinado y de los orígenes y aplicaciones de sus recursos.

3.4 Procedimientos de auditoría

“Son todas aquellas operaciones específicas para desarrollar en la auditoría, están conformadas por un conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida, a una cuenta, o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión” (13: 125).

Otras definiciones podrían ser:

Se pueden conceptualizar como “una serie de acciones, tareas o gestiones, cuya ejecución o aplicación en forma metódica, permiten al auditor obtener los elementos de juicio suficientes para sustentar sus conclusiones” (13:126).

“Los procedimientos de auditoría son el conjunto de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales el Contador Público y Auditor, obtiene las bases para fundamentar su opinión” (13:126).

Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para fundar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva. Por lo que, en la práctica, la combinación de dos o más técnicas de auditoría da origen a los denominados procedimientos de auditoría.

Su objetivo es la conjugación de elementos técnicos cuya aplicación servirá de guía u orientación sistemática y ordenada para que el auditor pueda allegarse de elementos informativos que, al ser examinados, le proporcionarán bases para rendir su informe o emitir su opinión.

Los procedimientos de auditoría se pueden clasificar en dos grandes grupos:

Los de aplicación general: que son recomendables para cualquier tipo de auditoría y entidad en que se practique; y

Los de aplicación específica: que tendrán que ser diseñados ex profeso para cada tipo de auditoría y, a su vez, adaptarlos en función de las características de la entidad sujeta a intervención (Ejemplos, cuestionario fiscal, indagaciones orales y escritas, conciliaciones globales limitadas a datos propios de la entidad, confirmaciones con terceros).

Como se ha mencionado, los procedimientos de auditoría son la agrupación de técnicas aplicables al estudio particular de una operación o acción realizada por la empresa o entidad a examinar, por lo que resulta prácticamente inconveniente clasificar los procedimientos ya que la experiencia y el criterio del auditor deciden las técnicas que integran el procedimiento en cada uno de los casos en particular.

Existen clases de procedimientos de auditoría los cuales se resumen a continuación:

3.4.1 Pruebas Sustantivas

“Las pruebas sustantivas son aquellos procedimientos que proporcionan la evidencia pertinente como base para la opinión del Contador Público y Auditor acerca de la razonabilidad de los estados financieros de la entidad, y se define de acuerdo con los resultados obtenidos de la evaluación del control interno, donde usualmente se evalúan los ciclos de transacciones”.

El objetivo primordial de las pruebas sustantivas es, como se mencionó en el párrafo anterior, obtener suficiente evidencia para respaldar el dictamen del Contador Público y Auditor, así mismo, buscan verificar la razonabilidad de los saldos importantes y constatar la existencia de errores y/o irregularidades importantes dentro de los mismos. Puede darse el caso en el cual las pruebas sustantivas sean de doble propósito, permitiendo verificar los controles así como la razonabilidad de las cifras expresadas en los estados financieros.

3.4.2 Pruebas Analíticas

Las pruebas analíticas se basan en las relaciones existentes entre saldos que integran los estados financieros. Por ejemplo: las cuentas de compras, inventarios y costo de ventas

que guardan una estrecha relación entre sí, relación que puede ser utilizada por el equipo de auditoría para verificar la razonabilidad de un determinado saldo.

Refiriéndose a las cuentas antes mencionadas, es imposible que dentro de un mismo período contable, sean registradas más compras que ventas, sin que esto quede reflejado dentro del saldo del inventario.

Estos procedimientos permiten detectar oportunamente la necesidad de pruebas y procedimientos adicionales o bien, reducir la extensión y alcance de otros. La detección de variaciones inusuales o la ausencia de los mismos, al momento de analizar los estados financieros es un indicio para el equipo de auditoría con respecto de las cuentas y saldos que podrían presentar problemas.

3.4.3 Pruebas de Detalle

Las pruebas de detalle buscan verificar la integridad de un saldo específico presentado como parte de la información financiera de la entidad, por lo regular de aquellas cuentas en que se detectó la probabilidad de presentar problemas.

Dentro de las pruebas de detalle se incluyen procedimientos como la confirmación de saldos con terceros, la observación de activos, realización de pruebas de conciliaciones, inspección de formas y documentos, recálculo y pruebas de exactitud aritméticas, entre otras.

Por lo regular, las pruebas de detalle son más extensas y consumen más tiempo que las pruebas de controles e inclusive que las pruebas analíticas.

3.4.4 Pruebas de Cumplimiento

Las pruebas de cumplimiento representan procedimientos de auditoría diseñados para verificar si el sistema de control interno del cliente está siendo aplicado de acuerdo a la

manera en que se le describió al auditor y de acuerdo a la intención de la gerencia. Si, después de la comprobación, los controles del cliente parecen estar operando efectivamente, el auditor justifica el poder tener confianza en el sistema y por consiguiente reduce sus pruebas sustantivas.

Las pruebas de cumplimiento están relacionadas con tres aspectos de los controles del cliente:

- La frecuencia con que los procedimientos de control necesarios fueron llevados a efecto. Para reducir las pruebas sustantivas, los procedimientos prescritos en el sistema deben estar cumpliéndose consistentemente.
- La calidad con que se ejecutan los procedimientos de control. Los procedimientos de control se deben ejecutar en forma apropiada. La calidad de su ejecución puede ser probada mediante discusiones sobre el criterio seguido para tomar ciertas decisiones.
- La persona que ejecuta el procedimiento. La persona responsable de los procedimientos de control, debe ser independiente de funciones incompatibles para que el control sea efectivo.

Objetivo de las Pruebas de Cumplimiento

El objetivo de las pruebas de cumplimiento es proporcionar al contador público una seguridad razonable de que los procedimientos relativos a los controles internos contables están siendo aplicados tal como fueron establecidos. Estas pruebas son necesarias si se va a confiar en los procedimientos descritos. Sin embargo, el contador público puede decidir no confiar en los mismos si ha llegado a la conclusión de que:

- a) Los procedimientos no son satisfactorios para este propósito.
- b) El trabajo necesario para comprobar el cumplimiento de los procedimientos descritos es mayor que el trabajo que se realizaría en el caso de no confiar en dichos

procedimientos. Esta última conclusión puede resultar de consideraciones relativas a la naturaleza o número de las transacciones o saldos involucrados, los métodos de procedimiento de datos que se estén usando y los procedimientos de auditoría que puedan ser aplicados al realizar las pruebas sustantivas.

La naturaleza de los procedimientos de control interno contable y la evidencia disponible sobre su cumplimiento determinan, necesariamente, la naturaleza de las pruebas de cumplimiento e influyen sobre el momento de ejecución y extensión de tales pruebas.

Las pruebas de cumplimiento están íntimamente interrelacionadas con las pruebas sustantivas y, en la práctica, los procedimientos de auditoría suministran, al mismo tiempo, evidencia de cumplimiento de los procedimientos de control interno contable, así como la evidencia requerida de las pruebas sustantivas.

Naturaleza de las Pruebas de Cumplimiento

El control interno contable requiere, no solamente que ciertos procedimientos sean realizados, sino que éstos sean apropiados a los objetivos establecidos.

Algunos aspectos del control interno contable requieren procedimientos que no son necesarios para la ejecución de las transacciones. Este tipo de procedimientos incluye la aprobación o verificación de documentos que evidencien las transacciones y, por consiguiente, la inspección de los documentos relativos para obtener la evidencia mediante firmas, iniciales, sellos de autorizaciones y otros controles similares para indicar si se realizaron, quién los realizó y para permitir una evaluación de la corrección en su ejecución.

Otros aspectos del control interno contable requieren una segregación de funciones de manera que ciertos procedimientos sean efectuados independientemente. La realización de estos procedimientos es por sí misma evidente en el desarrollo de una actividad o en la existencia de sus registros esenciales. Consecuentemente, las pruebas de cumplimiento tienen también la finalidad fundamental de determinar si los procedimientos fueron

realizados por personas que no tuvieran funciones incompatibles. El contador público deberá remitirse a la observación y comprobación de las funciones que realiza el personal de la empresa, para corroborar la información obtenida durante la revisión inicial del sistema.

Período en que se desarrollan las pruebas de cumplimiento y su extensión

El propósito de las pruebas de cumplimiento de los procedimientos de control interno contable, es el de suministrar un grado razonable de seguridad de que éstos están en vigor y se utilizan tal y como se planificaron. Determinar lo que constituye un grado razonable de seguridad, es una cuestión de juicio para el contador público, ya que depende de la naturaleza, período y extensión de las pruebas y de los resultados obtenidos.

En lo que respecta a su extensión, las pruebas de cumplimiento deberían aplicarse a las transacciones ejecutadas durante todo el período que se está auditando, de acuerdo con el concepto general de muestreo, de que las partidas que vayan a ser examinadas deben seleccionarse del conjunto de datos a los cuales deban aplicarse las conclusiones resultantes.

Los contadores públicos normalmente realizan tales pruebas durante su trabajo preliminar.

Cuando éste sea el caso, la aplicación de tales pruebas a todo el período restante puede no ser necesaria. Los factores que deben considerarse a este respecto incluyen:

- a) Los resultados de las pruebas durante el período preliminar.
- b) Las respuestas e indagaciones concernientes al período restante.
- c) La extensión del período restante.
- d) La naturaleza y el número de las transacciones y los saldos involucrados.
- e) La evidencia del cumplimiento, dentro del período restante, que puede obtenerse de las pruebas sustantivas realizadas por el contador público o de las pruebas realizadas por los auditores internos.
- f) Otros puntos que el contador público puede considerar de interés.

Las pruebas de cumplimiento deben aplicarse sobre bases subjetivas o sobre bases estadísticas. El muestreo estadístico puede ser el medio práctico para expresar, en términos cuantitativos el juicio del contador público respecto a la razonabilidad, determinando la magnitud de las pruebas y evaluando su resultado.

3.5 Técnicas de auditoría:

“Son los métodos prácticos de investigación y prueba que utiliza el auditor para obtener la evidencia necesaria que fundamente sus opiniones y conclusiones, su empleo se basa en su criterio o juicio, según las circunstancias” (13:131).

Es un método o detalle de procedimiento, esencial en la práctica acertada de cualquier ciencia o arte. En la auditoría, “las técnicas son métodos asequibles para obtener material de evidencia. Las técnicas y los procedimientos están estrechamente relacionados: si las técnicas son desacertadas, la auditoría no alcanzará las normas aceptadas de ejecución” (19:05).

Su objetivo consiste en proporcionar elementos técnicos que puede utilizar el auditor para obtener la información necesaria que fundamente su opinión profesional sobre la entidad sujeta a examen. Las técnicas de auditoría son las siguientes:

- Estudio General
- Análisis
- Inspección
- Confirmación e indagación
- Investigación
- Declaración
- Certificación
- Observación.
- Cálculo.

Clasificación de técnicas

Las técnicas se clasifican generalmente con base en la acción que se va a efectuar, estas acciones verificadoras pueden ser oculares, verbales, por escrito, por revisión del contenido de documentos y por examen físico; siguiendo esta clasificación las técnicas de auditoría se agrupan específicamente de la siguiente manera:

- Ocular
- Verbal
- Escrita
- Documental
- Inspección Física

Para el caso de estudio “Planeación de la auditoría de estados financieros de una Empresa Distribuidora de Energía Eléctrica”, es importante mencionar que los estados financieros producto de la auditoría de estas entidades son utilizados por usuarios con calidades especiales, tales como entes reguladores, bolsa de valores, conglomerados bancarios, entre otros.

Las distribuidoras de energía eléctrica corresponden a un sub sector económico con un grado de responsabilidad social mucho mayor que el resto de industrias, ya que los servicios que proveen constituyen servicios básicos. Es por ello, que los estados financieros que el Contador Público y Auditor certifican, toman especial relevancia para los usuarios de los mismos y son en muchos países la base para la revisión de tarifas de energía eléctrica que realizan los entes reguladores. También, por la naturaleza de las operaciones de estas compañías, su estructura de deuda es importante y los indicadores financieros que deben cumplir ante las entidades financieras deben ser calculados sobre cifras razonables.

Una auditoría financiera de una distribuidora eléctrica se diferencia de la auditoría de entidades comerciales, industriales, bancarias, entre otras comunes, en que cualquier desviación relevante detectada por el auditor puede tener un impacto importante en la relación de la distribuidora con el ente regulador y entidades gubernamentales, así como en el cálculo de los exigentes indicadores financieros ante entidades prestamistas. La visibilidad pública de este tipo de compañías es muy grande y por consiguiente la responsabilidad del auditor de realizar su auditoría apegada a los estándares profesionales, es mayor.

Por ello, el presente trabajo de tesis se enfoca en los principales riesgos de una compañía distribuidora de energía eléctrica que deben considerarse en la planeación de la auditoría financiera de estas entidades, como un aporte al Contador Público y Auditor dado el grado de visibilidad pública de su informe en la auditoría de estas compañías.

CAPÍTULO IV

PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

Para desarrollar de manera apropiada un trabajo de auditoría, es necesario que el auditor planifique adecuada y oportunamente el mismo, para lo cual se hace necesario obtener un conocimiento previo 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 o las diferentes localizaciones de la empresa, los métodos de producción y distribución, etc. El auditor debe también considerar asuntos que afectan a la industria en que opera la entidad, tales como las condiciones económicas, las reglamentaciones gubernamentales (leyes y reglamentos afectos a la empresa) y los cambios tecnológicos, en lo que se relacionen con su examen.

4.1 Definición

La planeación refiere los lineamientos para garantizar la cobertura de factores prioritarios, las fuentes de estudio, la investigación preliminar de los estados financieros, el proyecto de auditoría y que la evaluación preliminar sea suficiente, pertinente y relevante. A continuación, algunas definiciones de la planeación de auditoría:

“La planeación de auditoría es el proceso de identificar lo que debe hacerse por quién y cuándo. Aun cuando la planeación debe completarse antes de iniciar el trabajo de campo el Auditor debe estar preparado para modificar los planes originales si durante la aplicación de los procedimientos de auditoría se encuentran antes circunstancias no previstas o elementos no conocidos previamente. Las razones de los cambios significativos deben ser documentados” (9:11).

“La planeación de una auditoría entraña el desarrollo de una estrategia general para la conducción y el alcance esperados en el examen. La naturaleza, extensión y oportunidad de la planeación varían con el tamaño y la complejidad de la entidad, la experiencia que se tenga con la entidad y el conocimiento del negocio de la entidad” (2:313).

“Planeación significa desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperados de la auditoría. El Auditor planea desempeñar la auditoría de manera eficiente y oportuna” (11:98)

4.2 Objetivos de la planeación de la auditoría

La planeación de un trabajo de auditoría tiene como objetivo principal desarrollar estrategias adecuadas y conducir al auditor a decisiones apropiadas acerca de la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas de auditoría. Adicionalmente, permite prever situaciones o áreas de riesgo, evitando la duplicidad de esfuerzos y funciones, facilitando al Contador Público y Auditor prestar un servicio de calidad a un costo razonable.

El trabajo de auditoría debe planificarse de tal manera que permita obtener evidencia suficiente y competente, que sirva como soporte a la opinión emitida por el Contador Público y Auditor independiente, con relación a los estados financieros examinados.

Surge entonces la pregunta, ¿cuánto sería la evidencia suficiente y competente? Para ser considerada como evidencia suficiente y competente que sustente una opinión, se requiere que el Contador Público y Auditor obtenga pruebas como evidencia primaria, para corroborar que su entendimiento es correcto, obteniendo posteriormente la evidencia secundaria. Tomando esto en consideración se debe estar consciente que al momento de planear una auditoría es necesario considerar diversos factores, entre otros: el medio en que opera el cliente, su tipo de organización, la estructura del control interno, etc.

Las circunstancias anteriores hacen práctico definir una estructura sistemática aunque flexible para las pruebas de auditoría las que deberá realizar el equipo de auditoría de acuerdo con las características particulares de la entidad auditada.

En síntesis, el objetivo de la planeación es el determinar la oportunidad de la realización del trabajo y la cantidad de profesionales para llevar a cabo los aludidos procedimientos de auditoría. La planeación adecuada del trabajo de auditoría ayuda a asegurar que se presta atención adecuada a áreas importantes de la auditoría, que los problemas potenciales son identificados y que el trabajo es completado. El grado de planeación variará de acuerdo con el tamaño de la entidad, la complejidad de la auditoría y la experiencia del Auditor con la entidad y conocimiento del negocio.

4.3 Importancia de la planeación de la auditoría

En primer lugar la importancia de la planeación radica en cumplir con la norma de auditoría relacionada con la ejecución del trabajo, la cual nos indica que toda auditoría debe planearse y supervisarse adecuadamente.

En segundo lugar, en que una planificación adecuada es un requisito fundamental para la eficiente realización de una auditoría efectiva, ya que, nos permitirán identificar los objetivos importantes de la auditoría y determinar los métodos para alcanzarlos, en forma eficiente y efectiva.

En tercer lugar, es de suma importancia, debiendo ser adecuadamente aplicada para llegar al objetivo de la auditoría programada, y para poder determinar los procedimientos de auditoría a utilizar en la fase de la ejecución de la misma.

El plan de auditoría deberá estar basado en una perfecta comprensión de los negocios de la empresa, el medio ambiente en el que opera, la naturaleza de sus transacciones, los

métodos contables, utilizados para registrar las mismas y el control interno de tales sistemas.

La planificación es imprescindible si se pretende que el auditor realice sus trabajos con la máxima eficacia y que el proceso no resulte demasiado costoso para el cliente. En consecuencia, el auditor debería utilizar el personal de contabilidad y auditoría interna del propio cliente, en el mayor grado posible.

Además, el auditor no solamente debería mostrarse cauteloso en la planificación de los procedimientos que considera necesarios, sino que también debería prepararse para la eventualidad de tener que realizar procedimientos que no considere necesarios.

4.4 Características de la planeación

Entre las principales características de la planeación de auditoría se encuentran:

- **Reservada:** El proceso de planificación debe ser de carácter reservado, ya que se destina a un uso determinado.
- **Oportuna:** Debe realizarse en forma oportuna, con el propósito de obtener el máximo beneficio posible.
- **Específica:** Debe fijar o determinar de manera precisa todo lo referente al aspecto a examinar.
- **Flexible:** No puede ser rígida, debe permitir que se realicen cambios, ajustes o modificaciones según las circunstancias, todo cambio significativo debe ser sustentado.
- **Continua:** No debe entenderse como la etapa inicial de la auditoría, sino que ésta debe continuar a lo largo de todo el trabajo.

4.5 Responsabilidad en la planeación

La planeación de la auditoría debería llevarse a cabo bajo la supervisión del Contador Público y Auditor o la firma a cargo de la auditoría, asumiendo en este último caso uno de los socios o gerentes la responsabilidad final de la revisión o examen. Sin embargo, el auditor puede delegar partes de la planeación o del examen en otro personal de auditoría; si el auditor actúa por cuenta propia, normalmente supervisará directamente el compromiso adquirido hasta que se haga necesaria la intervención de un gerente o supervisor.

4.6 Consideraciones especiales en la planeación (riesgos)

El conocimiento del negocio permite identificar factores significativos que influyen en el cliente y que pueden provocar riesgo de error en los estados financieros o riesgos para el auditor; este conocimiento es, por lo tanto, esencial para los procedimientos subsecuentes de evaluación de riesgos.

Los factores que pueden indicar la existencia de este tipo de riesgos incluyen:

La naturaleza del negocio: El conocimiento de la naturaleza del negocio puede indicar la existencia de cualquier posible problema, por ejemplo, el tipo de clientes con el que opera nuestro cliente, puede ser una indicación de la probabilidad de que se produzcan cuentas incobrables, o cualquier posible problema en relación con la obsolescencia de inventarios.

La estructura de la Gerencia: La manera en que está estructurada la gerencia es importante, por ejemplo, si un pequeño número de personas domina la dirección del negocio sin un directorio o un comité que lo supervise, es factible que exista un mayor riesgo de error.

Cambios en los negocios: Cuando ocurren cambios significativos en los negocios, puede resultar difícil presentar información contable precisa, debido a la falta de familiaridad con los nuevos tipos de transacciones o la nueva línea del negocio.

Con el objetivo de identificar en forma más precisa los riesgos inherentes del negocio éstos se clasifican en:

Riesgos Generales

Debido a la índole de pruebas y otras limitaciones en una auditoría, así como las limitaciones inherentes de cualquier sistema de control interno, los contadores públicos independientes cuando ejecutan una auditoría, corren el riesgo que los estados financieros de una entidad sean erróneos en algún aspecto importante. La metodología de la auditoría por ciclos, está diseñada para ayudar al auditor a reducir este riesgo.

Riesgos Específicos

Después de evaluar los riesgos generales, el equipo de auditoría procede a evaluar los riesgos y controles específicos aplicables a cuentas significativas de los estados financieros. El mismo, incluye el análisis de los riesgos y controles generales identificados en el análisis del riesgo general que aumentan o reducen la posibilidad de diferencias materiales, la identificación de otros identificadores de riesgos específicos por cuenta y la consideración de controles que disminuyan la posibilidad de ocurrencia de diferencias materiales no detectadas.

Principales riesgos de una compañía distribuidora de energía eléctrica:

- **Recuperabilidad real de incrementos a tarifas aprobados por la Comisión Nacional de Energía Eléctrica:** Las compañías eléctricas revisan trimestralmente sus tarifas y cualquier aumento a las mismas es aprobado por la Comisión Nacional de Energía Eléctrica. En la contabilidad de las distribuidoras estos incrementos se registran como cuenta por cobrar al momento de su aprobación y se amortizan en el trimestre siguiente con base a los kilovatios hora facturados. El riesgo consiste en que, por impugnaciones de entes públicos o privados, las tarifas aprobadas sean rebajadas o dejadas sin efecto. El CPA debe evaluar la recuperabilidad de estas cuentas por cobrar a manera de asegurarse que una resolución favorable futura no afectará de forma significativa los resultados de operación y los flujos de caja de la distribuidora.
- **Capitalización de partidas no elegibles como parte de los activos fijos:** como indica la NIC 16, revisión 1998; las partidas de propiedad, planta y equipo deben ser reconocidas como activos (capitalizarse) cuando es probable que existan beneficios económicos futuros asociados con los activos y el costo de los activos puede ser medido con certeza. Los gastos incurridos después de que los activos fijos se hayan puesto en operación, tales como reparaciones y costos del mantenimiento y de reacondicionamiento, se cargan a los resultados del período en que se incurren. En el caso en que se demuestre claramente que los gastos resultarán en beneficios futuros por el uso de otros equipos, más allá de su estándar de funcionamiento original, los gastos son capitalizados como un costo adicional de los mismos, tomando en consideración lo descrito anteriormente como auditores debemos estar atentos de estos registros.

- **Aspectos políticos y regulatorios, tales como demandas de entes estatales impugnando las tarifas aprobadas:** seguimiento a las resoluciones emitidas por la CNEE, modificando o ajustando el valor de las tarifas establecidas para ser facturadas a los clientes por el servicio de distribución de energía.
- **Estimaciones de compras de energía eléctrica al cierre contable:** generalmente los proveedores de energía presentan sus facturas en los primeros 5 días del mes siguiente, por lo que las distribuidoras se ven en la necesidad de estimar las compras de energía con base al comportamiento del último mes. Debemos verificar los adecuados criterios de estimación utilizados, principalmente al cierre del ejercicio contable.
- **Estimaciones de ventas de energía eléctrica al cierre contable:** cortes de lectura y facturación de clientes que se traslapan con la fecha de cierre, por lo que es necesario estimar las ventas al cierre contable.
- **Derivados financieros:** Normalmente este tipo de industria mantienen un nivel de deuda importante por lo que se recurre a la contratación de coberturas de tasas de interés y de tipo de cambio, para protegerse contra riesgos de fluctuación de tasas de interés como fluctuación cambiaria respectivamente. La normativa contable establece la forma de registro de este tipo de derivados por lo que se hace necesario tener conocimientos darle seguimiento a que se hayan registrados contablemente cumplimiento con la normativa.
- **Omisión de facturación por excepciones en la lectura de consumos**

Riesgo e importancia relativa:

- Las evaluaciones esperadas de los riesgos inherentes y de control y la identificación de áreas de auditoría importantes.

- El establecimiento de niveles de importancia relativa para propósitos de auditoría.
- La posibilidad de representaciones erróneas, incluyendo la experiencia de períodos pasados, o de fraude.
- La identificación de áreas de contabilidad complejas incluyendo las que implican estimaciones contables.
- Naturaleza, tiempos, y alcance de los procedimientos
- Posible cambio de énfasis sobre áreas específicas de auditoría.
- El efecto de la tecnología de información sobre la auditoría.
- El trabajo de auditoría interna y su esperado efecto sobre los procedimientos de auditoría externa.

Coordinación, dirección, supervisión y revisión:

- El involucramiento de otros auditores en las auditorías de componentes, por ejemplo, subsidiarias, sucursales y divisiones.
- El involucramiento de expertos.
- El número de locaciones.
- Requerimientos de personal.

Otros asuntos

- La posibilidad de que el supuesto de negocio en marcha pueda ser cuestionado.
- Condiciones que requieren atención especial, como la existencia de partes relacionadas.
- Los términos del trabajo y cualesquiera responsabilidades estatutarias.
- La naturaleza y oportunidad de los informes u otra comunicación con la entidad que se esperan bajo términos del trabajo.

En consecuencia, en las Empresas de Distribución de Energía Eléctrica, donde el Contador Público y Auditor elabora una adecuada planeación de auditoría de estados financieros que

incluya todos los aspectos mínimos o asuntos contenidos en las normas de auditoría referente a la planeación, obtendrá suficiente conocimiento y/o comprensión del negocio que lo ayudará a evaluar riesgos e identificar problemas, planear y desempeñar la auditoría en forma efectiva y eficiente, evaluar evidencia de auditoría, proporcionar mejor servicio al cliente. Adicionalmente a la identificación de áreas críticas e importantes, ahorro de tiempo en el trabajo de auditoría.

4.7 Proceso de planeación

El proceso de planeación, generalmente comprende:

- Conocimiento del cliente y del medio en que opera
- Identificación de las áreas significativas de auditoría
- Decisión preliminar en relación al grado de confiabilidad que se piensa depositar en los controles internos.
- Consideración de asuntos administrativos.
- Documentación y divulgación de la auditoría.

4.7.1 Conocimiento del cliente y del medio en que opera

El auditor necesita poseer cierto nivel de conocimiento sobre las características del negocio del cliente y del medio en que opera que le permita identificar eventos, transacciones y prácticamente que, a su juicio, tengan un efecto importante sobre la auditoría. El nivel de conocimiento del cliente que el auditor necesite, dependerá de los términos de su compromiso y cualquier responsabilidad legal.

Lo que el auditor necesita conocer acerca del cliente incluye:

- Naturaleza del negocio
- Productos o servicios principales y su volumen relativo de ventas
- Estructura y capital social
- Capitalización y financiamiento
- Naturaleza de las operaciones de fabricación o procesamiento
- Sistemas de contabilidad, presupuestos e informes
- Políticas de mercadeo y métodos de distribución
- Volumen de compras
- Capacitación de personal que procesa y controla la información financiera.

Al evaluar el medio en que opera el cliente, el auditor debe considerar:

- Economía de los países en donde el cliente tiene operaciones
- Situación de la industria y la posición del cliente dentro de ella
- Leyes, reglamentos y principios de contabilidad aplicables al cliente.
- Los procesos usados por la gerencia para controlar las actividades de la entidad y el proceso contable (el proceso de control gerencial), incluyendo la forma en que la gerencia identifica y cubre el riesgo, los sistemas de información y comunicación establecidos y las actividades de monitoreo utilizadas.

Las fuentes de información donde el auditor puede obtener el conocimiento del cliente y de su medio ambiente pueden ser:

- Estados Financieros internos
- Informes internos de administración financiera
- Actas de asamblea de accionistas, consejo de administración y comités importantes.
- Papeles de trabajo de la auditoría del año anterior, archivos permanentes y archivos de correspondencia.

La extensión de la información que se obtiene varía en cada circunstancia. Dicha información se debe concentrar en la comprensión de los asuntos relacionados a los negocios del cliente que facilitan el proceso de evaluación del riesgo, la cual ayudará a comprender las necesidades y expectativas del cliente, y a desarrollar un plan de auditoría apropiado.

4.7.2 Identificación de las áreas significativas de auditoría

El auditor debe identificar las áreas significativas de auditoría a fin de elaborar una estrategia que concentre los esfuerzos del equipo de auditoría en aquellas áreas de mayor riesgo, minimizando con ello la posibilidad de emitir una opinión inapropiada sobre la información financiera, ver el detalle de áreas significativas establecidas en el caso práctico numeral 5.3.

4.7.3 Decisión preliminar en relación al grado de confiabilidad que se piensa depositar en los controles internos

En base al conocimiento que tenga del cliente y por medio de procedimientos de indagación y observación, el auditor puede decidir anticipadamente el grado de confiabilidad que depositará en los controles internos.

El auditor debe analizar los factores que pueden afectar significativamente el grado de confiabilidad anticipada que da a los controles internos, tales como: cambios significativos en los sistemas de contabilidad, en los medios de procesamiento de datos o en la capacidad del personal del cliente.

4.7.4 Consideración de asuntos administrativos

El auditor debe coordinar su trabajo con el cliente, considerando los asuntos siguientes:

- Convenir que los registros de la información financiera estén disponibles y se puedan retener para propósitos de auditoría.
- Arreglos respecto a la observación de la toma física de los inventarios
- Arreglos respecto a la asistencia del personal del cliente en la preparación de detalle y localización de documentos
- Establecer el itinerario para completar la auditoría y preparar el informe.
- Convenir el lugar donde trabajar.

4.7.5 Documentación y divulgación de la auditoría

El auditor debe documentar el plan de auditoría, la documentación típicamente comprende lo siguiente:

- Información general acerca del negocio del cliente
- Información específica acerca de las partes relacionadas
- Factores internos y externos que afectan el negocio del cliente.
- Asuntos identificados en reuniones con el cliente, archivo de correspondencia y papeles de trabajo de años anteriores.
- Participación de especialistas
- Equipo de auditoría responsable del trabajo
- Resumen de tiempo requerido
- Definición de los informes que requiera el cliente y fechas de entrega.

En resumen, la planeación establece entre otras el conocimiento del cliente y del medio en que opera, para identificar eventos, transacciones y prácticas que a su juicio tengan un efecto importante sobre la información financiera, lo que el auditor necesita comprender acerca del cliente, identificar las áreas significativas de auditoría para elaborar estrategias en áreas de mayor riesgo.

Otros dos importantes factores específicos que deben considerarse durante la etapa de la planeación son:

- Comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno
- Estimaciones preliminares de los niveles de importancia relativa.

4.7.6 Comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno

Comprensión del sistema contable

El termino *Sistema de contabilidad* es “la serie de tareas y registros de una entidad por medio del procesamiento de las transacciones como un medio de mantener registros financieros. Dichos sistemas identifican, reúnen, analizan, calculan, clasifican, registran, resumen, e informan transacciones y otros eventos” (11:118).

Se debe obtener una comprensión suficiente del proceso contable, para estar en condiciones de identificar riesgos específicos asociados con el proceso contable y para desarrollar un plan de auditoría apropiado, que mitigue el riesgo de auditoría, así como la identificación de los riesgos por cuentas dentro de los estados financieros de la entidad auditada. Se debe clasificar el uso de computadoras por parte del cliente como "dominante", "significativo" o "menor" para determinar la naturaleza y alcance requerido de la comprensión del uso de computadoras y la necesidad de la ayuda de un especialista. Cuando la clasificación es dominante, debe involucrarse a un especialista en Servicios de Computadora en la obtención de la comprensión del proceso contable.

La comprensión del proceso contable debe incluir lo siguiente:

1. Los ciclos de negocios en los cuales se procesan clases importantes de transacciones, incluyendo la identificación de lo siguiente en cada ciclo:
 - a. Saldos de cuentas afectados
 - b. Clases importantes de transacciones que se procesan sistemáticamente y aquéllas que no lo son.

- c. Políticas y procedimientos establecidos para mantener un nivel apropiado de segregación de funciones.
2. Por cada serie de procedimientos principales de negocios, el flujo de las transacciones involucradas desde el inicio de una transacción hasta su inclusión en los estados financieros, incluyendo la identificación de lo siguiente:
- a. Sistemas de aplicación significativos
 - b. Políticas y procedimientos establecidos para procesar la información financiera
 - c. Registros contables
 - d. Otra información soporte.

El propósito de obtener una comprensión del proceso contable es:

- Mejorar la comprensión del negocio del cliente
- Comprender el flujo de las transacciones y obtener la información suficiente para planear la auditoría
- Que se comprendan las series de procedimientos de control que son relevantes para planear la auditoría
- Que se identifiquen los riesgos específicos
- Que se identifiquen los objetivos de servicio al cliente y las observaciones potenciales sobre la condición del negocio.

El proceso contable produce información financiera y operacional para uso de la administración. Al comprender el proceso contable, se enfoca en aquellas partes del proceso que contribuyen a la confiabilidad de los informes financieros.

La comprensión del proceso contable permitirá obtener una conclusión preliminar sobre la confiabilidad aparente del procesamiento de la información financiera dentro de cada ciclo de negocios. Esta comprensión ayudará a evaluar si es probable que sea apropiada una estrategia de confianza en los controles. La extensión en que tales series de procedimientos de control necesitan identificarse y documentarse al comprender el proceso contable y desarrollar un plan de auditoría es un asunto de juicio profesional. Ordinariamente, el desarrollo de un plan de auditoría no requiere una comprensión de las actividades de control para cada objetivo de control dentro de los ciclos de negocios.

Cuando se intenta adoptar una estrategia de confianza en los controles, se necesita identificar una o más series de procedimientos de control que cubran cada uno de los directrices de la administración de control relacionado con la confiabilidad de los informes financieros. En estas circunstancias, puede ser más eficiente para nosotros identificar tales series de procedimientos de control mientras se obtiene una comprensión del proceso contable. El conocimiento obtenido en la evaluación del riesgo del compromiso y la comprensión del negocio del cliente, el ambiente de control y el proceso contable puede dar indicaciones de situaciones que son específicamente susceptibles a errores intencionales.

Comprensión del control interno

“El término *Sistema de control interno* significa todas las políticas y procedimientos (controles internos) adoptados por la administración de una entidad para ayudar a lograr el objetivo de la administración de asegurar, tanto como sea factible, la conducción ordenada y eficiente de su negocio, incluyendo adhesión a las políticas de administración, la salvaguarda de activos, la prevención y detección de fraude y error, la precisión e integridad de los registros contables, y la oportuna preparación de información financiera confiable” (11:118).

El sistema de control interno va más allá de aquellos asuntos que se relacionan directamente con las funciones del sistema de contabilidad y comprende:

(a) "el ambiente de control" que significa la actitud global, conciencia y acciones de directores y administración respecto del sistema de control interno y su importancia en la entidad. El ambiente de control tiene un efecto sobre la efectividad de los procedimientos de control específicos. Un ambiente de control fuerte, por ejemplo, con controles presupuestales estrictos y una función de Auditoría interna efectiva, pueden complementar en forma muy importante los procedimientos específicos de control. Sin embargo, un ambiente fuerte no asegura, por sí mismo, la efectividad del sistema de control interno. Los factores reflejados en el ambiente de control incluyen:

- La función del consejo de directores y sus comités
- Filosofía y estilo operativo de la administración
- Estructura organizacional de la entidad y métodos de asignación de autoridad y responsabilidad.
- Sistema de control de la administración incluyendo la función de auditoría interna, políticas de personal, y procedimientos y segregación de deberes.

(b) "Procedimientos de control" que significa aquellas políticas y procedimientos además del ambiente de control que la administración ha establecido para lograr los objetivos específicos de la entidad.

Para la comprensión del control interno se debe obtener un entendimiento de lo siguiente:

1. Que el ambiente de control sea suficiente para evaluar la actitud global, conciencia y acciones de los directores y la gerencia en relación con el control interno y su importancia para la entidad;

2. De la evaluación de la gerencia sobre el riesgo que el fraude puede causar que un saldo de cuenta significativo contenga un error material y sobre los sistemas de control interno y de contabilidad que la gerencia haya establecido para cubrir ese riesgo; y
3. De la comprensión de la gerencia sobre los sistemas de control interno y de contabilidad establecidos para prevenir y detectar el error.

Se obtiene un entendimiento suficiente del control interno para planear la auditoría ejecutando procedimientos para entender el diseño de controles relevantes para una auditoría de estados financieros y determinar si han sido puestos en operación. Al obtener este entendimiento, se debe considerar cómo el uso de la informática y los procedimientos manuales por la entidad pueden afectar a las series de procedimientos de control relevantes para la auditoría.

El ambiente de control comprende las condiciones bajo las cuales el proceso contable y las series de procedimientos de control del cliente son diseñados e implantados. Basado en la comprensión del ambiente de control, se espera concluir si el ambiente de control conduce generalmente a un procesamiento de información financiera confiable y a un control interno efectivo, y determinar si los componentes específicos aumentan o disminuyen la efectividad del control interno. “El ambiente de control” es el origen para todos los otros componentes del control interno, proveyendo disciplina y estructura a la manera en la cual las series de procedimientos principales del negocio se conducen y las directrices se establecen.

Si se cree que el ambiente de control conduce generalmente a controles internos efectivos, se puede confiar en los controles para una parte de la seguridad general de auditoría, siempre que se prueben las series de procedimientos de control y encontremos que son efectivas a lo largo del período en el que pretendemos confiar. Si, se basa en la

comprensión del ambiente de control, y se tiene dudas fundamentales acerca de la efectividad del procesamiento de la información financiera o del control interno, se considera si es apropiado confiar en los controles para una parte de la seguridad general de auditoría. Se puede considerar también el impacto sobre la evaluación del riesgo del compromiso.

Factores del ambiente de control

El ambiente de control representa el impacto colectivo de varios factores sobre la efectividad general del control interno. Estos factores incluyen:

1. Características de la gerencia, filosofía y estilo operativo
2. Compromiso general de la gerencia para producir informes financieros confiables
3. Compromiso de la gerencia para diseñar y mantener un proceso de contabilidad confiable
4. Capacidad de la gerencia para controlar el negocio
5. Actividades de las juntas de directores o del comité de Auditoría.

4.8 Estimaciones preliminares de los niveles de importancia relativa

La "**Importancia Relativa**" es definida en "Marco de Referencia para la Preparación y Presentación de Estados Financieros" del Comité Internacional de Normas de Contabilidad (IASB) en los términos siguientes:

"La información es de importancia relativa si su omisión o representación errónea pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios tomadas con base en los estados financieros. La importancia relativa depende del tamaño de la partida o error juzgado en las circunstancias particulares de su omisión o representación errónea. Así, la importancia relativa ofrece un punto de separación de la partida en cuestión, más que ser una característica primordial cualitativa que deba tener la información para ser útil".

La Importancia Relativa planeada debe determinarse como el monto único utilizado como base para planear el alcance de la auditoría, el cual permitirá determinar la existencia de errores que son importantes en relación a cada uno de los estados que comprenden los estados financieros sobre los cuales se informa. Debemos considerar examinar ciertos saldos de cuenta con mayor detalle de lo que es indicado por la importancia relativa planeada, con la finalidad de detectar errores que son importantes en sus aspectos cualitativos.

Para propósitos de auditoría, se determina la importancia relativa planeada con la finalidad de:

- a) Estimar el nivel tolerable de error en los estados financieros
- b) Ayudar a establecer el alcance del trabajo de auditoría
- c) Ayudar en la evaluación del efecto de errores conocidos y probables sobre los estados financieros.

Se realizan procedimientos de auditoría en la medida necesaria para obtener una seguridad razonable que se descubrirán errores importantes en los estados financieros, si éstos existen. Al final del trabajo de auditoría, se debe haber obtenido suficiente evidencia de auditoría que soporte una conclusión que no es probable que existan errores importantes.

Se puede descubrir errores conocidos y probables durante el trabajo de auditoría. Se considera la importancia relativa planeada para determinar el efecto en los estados financieros de los errores probables y conocidos que no han sido corregidos por el cliente.

La preocupación no consiste solamente en errores individuales que son importantes, sino también en la acumulación de pequeños errores que, cuando se consideran todos juntos, tienen un efecto importante en los estados financieros.

El concepto de importancia relativa se aplica no solamente a los errores monetarios, sino también a los requerimientos sobre revelación y el cumplimiento de principios contables apropiados y de requerimientos legales, en este caso serán las Normas Internacionales de Contabilidad.

Impacto de otras actividades de planeación

Se necesita entender el negocio del cliente antes de estar en condiciones de determinar la importancia relativa planeada. La naturaleza del negocio, requerimientos específicos sobre información, u otras circunstancias específicas pueden afectar la decisión sobre el nivel apropiado de importancia relativa planeada. Por ejemplo, balance general y componentes del estado de resultados de una institución financiera diferirán significativamente de aquellos de una compañía manufacturera. La evaluación del riesgo del compromiso es también un factor de riesgo a considerar en nuestra determinación de la importancia relativa planeada. Si se evalúa el riesgo del compromiso como mayor que lo normal o mucho mayor que lo normal, consideramos el efecto que esto tiene sobre la evaluación de la importancia relativa planeada.

Debido a que existe una variedad de métodos disponibles para determinar la importancia relativa (materialidad de la planeación), sólo es posible dar una guía general en lo que respecta a la determinación para cualquier trabajo de auditoría. Finalmente, la materialidad es un asunto sujeto al juicio profesional del auditor.

A continuación se presenta una tabla guía como ejemplo para determinar la importancia relativa y error tolerable considerando el componente crítico y tipo de empresa, así como el cálculo de materialidad y error tolerable para efectos de la Empresa Distribuidora de Energía Eléctrica:

	<u>Componente Crítico/Tipo de Empresa</u>	<u>Porcentaje de Referencia</u>
<input type="checkbox"/>	Utilidad (después de impuesto)- Empresa Pública	5%
<input type="checkbox"/>	Empresa Privada	5-10%
<input checked="" type="checkbox"/>	Total ingresos anuales	0.25 – 0.5%
<input type="checkbox"/>	Total activos	0.25 – 0.5%
<input type="checkbox"/>	Activos netos (propiedad y equipo menos depreciación)	1 – 2%
<input type="checkbox"/>	Cambio en activos netos de Plan de beneficios / plan de contribución	3 – 8%
<input type="checkbox"/>	Lo más alto entre los Ingresos Brutos o los Gastos /Empresa no Lucrativa	1%

FORMATO PARA EL CÁLCULO DE MATERIALIDAD

<u>Descripción</u>	<u>Cálculo</u>
Tipo de Empresa:	
Componente Crítico:	Ver tabla anterior
% de referencia para Materialidad	Ver tabla anterior
Materialidad después de Impuesto	Componente crítico por el % de referencia
% de Impuesto Sobre la Renta	Según la ley de cada país
Materialidad antes de Impuesto	Materialidad después de impuesto por el 31%
% de referencia Error Tolerable	(a)
Error Tolerable	Materialidad antes de Impuesto por el % de error tolerable

- a) Este porcentaje es a juicio del auditor con base al conocimiento del cliente auditado, expectativas de error, número de ajustes esperados, el % establecido de la materialidad antes de impuesto puede oscilar entre 10 y 80%.

DETERMINACIÓN DE ALCANCE DE AJUSTES Y RECLASIFICACIONES

<u>Descripción</u>	<u>Cálculo</u>
Error Tolerable	Valor del error tolerable establecido en la tabla anterior
% de referencia para ajustes	10% (porcentaje a juicio profesional del auditor)
Alcance para ajustes	Error tolerable por el % de referencia de ajustes
Alcance para reclasificaciones	Valor establecido tomando el monto del alcance para ajustes hasta un máximo de 5 veces a juicio profesional del auditor

4.9 Documentación del Plan de Auditoría

El proceso de planificación de la auditoría debe estar correctamente documentado. La naturaleza, forma y alcance de la documentación dependerá del tamaño y complejidad del cliente. En muchas auditorías, será suficiente un completo programa de planificación de la auditoría con comentarios apropiados.

Para el caso de empresas más grandes, podrá confeccionarse por escrito un Memo de Planeación, para resumir las decisiones tomadas.

4.9.1 Memo de Planeación

El Memo de Planeación, resume las decisiones más significativas del proceso de planeamiento de la auditoría, dentro del cual se resumen los factores, consideraciones y decisiones significativas relacionadas con el enfoque y su alcance. Registra lo que debe hacerse, la razón por la cual se hace, dónde, cuando y quien lo debe hacer.

La información que obtenga el auditor en la fase de planeamiento debe conservarse en el archivo permanente. Generalmente, el archivo permanente contiene copias y/o extractos de información de interés, de utilización continua o necesaria para otros exámenes.

El Memo de Planeación, deberá incluir los siguientes puntos entre otros:

ESTRUCTURA SUGERIDA PARA EL MEMO DE PLANEACION

- Evaluación general del riesgo del compromiso
- Aceptación del cliente
- Obtención del contrato (carta arreglo)
- Fechas fijadas para todas las etapas de la auditoría.
- Descripción de las actividades de la entidad (conocimiento del negocio)
- Hechos importantes o transacciones inusuales
- Evaluación del ambiente de control
- Evaluación de Riesgos identificados definiendo el tipo de pruebas a aplicar
- Participación de otros profesionales y/o especialistas de acuerdo a las áreas materia de evaluación.
- Procedimientos analíticos preliminares

- Enfoque general de auditoría
- Puntos de atención, situaciones importantes a tener en cuenta durante la conducción del examen, incluyendo denuncias que se hubieran recibido.
- Personal, nombre y categoría de los auditores que conforman el equipo de auditoría. Asimismo, las tareas asignadas a cada uno, de acuerdo a su capacidad y experiencia.

La preparación del Memo de Planeación es responsabilidad del auditor encargado y del supervisor, deberá ser revisado y aprobado por el gerente y por el socio de auditoría antes de comenzar el trabajo de campo.

El alcance de la comunicación del plan de auditoría podrá variar, dependiendo de las circunstancias, puede ser oral o por escrito. Como mínimo, el plan deberá ser comunicado a todo el personal designado para la auditoría en tanto estén involucrados a la misma y deberá incluir la información necesaria para permitir a dicho personal tener una comprensión correcta de su rol individual en la auditoría.

El plan general de auditoría deberá ser discutido con los gerentes del cliente para asegurar que se obtendrá la ayuda necesaria por parte del cliente y que sus expectativas concuerdan con el plan. El cliente también deberá saber por anticipado el cronograma de trabajo.

4.9.2 Programa de auditoría

Definición:

Es el compendio ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría que se han de utilizar, la extensión y la oportunidad en que se han de aplicar en el trabajo de Auditoría. El programa de auditoría contiene los pasos, procedimientos y verificaciones que debe seguir el personal de auditoría al realizar su trabajo.

El auditor deberá desarrollar y documentar un programa de auditoría que exponga la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados que se requieren para implementar el plan de auditoría. El programa de auditoría sirve como un conjunto de instrucciones a los asistentes involucrados en la auditoría y como un medio para el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo. El programa de auditoría puede también contener los objetivos de la auditoría para cada área y un presupuesto de tiempo en el que son presupuestadas las horas para las diversas áreas o procedimientos de auditoría.

Al preparar el programa de auditoría, el auditor debería considerar las evaluaciones específicas de los riesgos inherentes y de control y el nivel requerido de certeza que tendrán que proporcionar los procedimientos sustantivos. El auditor debería también considerar los tiempos para pruebas de controles y de procedimientos sustantivos, la coordinación de cualquier ayuda esperada de la entidad, la disponibilidad de los asistentes y el involucramiento de otros auditores o expertos.

A continuación se presenta el modelo propuesto de un programa de trabajo de auditoría para una de las áreas de los estados financieros:

PROGRAMA DE TRABAJO

CLIENTE _____

SECCIÓN DE TRABAJO: AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS FECHA DE LA AUDITORÍA: _____

CÓDIGO DEL TRABAJO: _____

ESTIMADO					PROCEDIMIENTOS	FASE	COMPLEMENTO DEL TRABAJO		
PERSONA							REF. PT	HECHO POR	TIEMPO (HH)
SOCIO	GERENTE	ENCARGADO	STAFF	TIEMPO (HH)					
					ÁREA SUSTANTIVA EFFECTIVO Prepare una cédula que muestre el resumen de las conciliaciones bancarias. Ligue a sumaria. Coteje los saldos de bancos incluidos en el resumen contra los extractos de cuenta correspondientes. Determine la razonabilidad de los cheques en circulación mayores a Q 50,000, mediante el examen posterior de su pago y su ligue a las provisiones correspondientes. Determine la razonabilidad de los depósitos en tránsito mayores a Q 50,000, mediante el examen posterior de su cobro y su ligue a las cuentas por cobrar. Por aquellos créditos y débitos no operados por contabilidad mayores a Q 50,000, obtenga la documentación de soporte y determine si aplican ajustes. Envíe confirmaciones de saldos a los bancos y prepare una cédula de resumen de circularización.				

4.10 Asignación del equipo que ejecutará el trabajo

Coordinación, dirección supervisión y revisión

El auditor independiente y/o socio de la firma de auditoría debe seleccionar un equipo de trabajo apropiado, basado en experiencia, conocimiento de la industria y requerimientos específicos del trabajo de auditoría. En trabajos de auditoría en los que el uso de computadoras por el cliente es clasificado como dominante, es responsable de obtener asistencia técnica adicional o conocimiento especializado como la inclusión en el equipo de trabajo, de lo siguiente:

- a) Especialistas en los Servicios en la Computadora
- b) Otros especialistas, incluyendo especialistas en la industria, impuestos, legales y actuarios.

El responsable por la asignación de personal profesional, necesita estar familiarizado con los requerimientos del trabajo de auditoría y las calificaciones del personal disponible y de responder a los requerimientos específicos indicados por la gerencia del trabajo.

Los siguientes factores, entre otros, están relacionados con el trabajo de auditoría que requiere la asignación y coordinación del personal y que necesitan ser considerados en la selección del equipo de trabajo:

- a) El tamaño y la complejidad del negocio, incluyendo cualquier especialidad en la industria u otra especialidad que sea requerida, y cualquier riesgo inusual anticipado;
- b) Las expectativas del cliente en relación a la oportunidad del trabajo, las fechas de informes, y otros asuntos relevantes;

- c) Consideraciones aplicables sobre independencia, incluyendo cualquier conflicto de interés posible;
- d) Las calificaciones y experiencia del personal;
- e) La participación planeada del auditor independiente y/o socio de la firma de auditoría, y el Gerente;
- f) La disponibilidad y la utilización efectiva y eficiente del personal;
- g) Continuidad del personal en un trabajo de auditoría en particular;

La supervisión implica dirigir los esfuerzos de los asistentes de auditoría que participan en lograr los objetivos del examen, y determinar si se lograron esos objetivos. Los elementos de la supervisión incluye dar instrucciones a los asistentes de auditoría, mantenerse informado de los problemas importantes que se encuentren, revisar el trabajo realizado y conocer las diferencias de opinión entre el personal del equipo de auditoría (Staff). El grado de supervisión apropiado en una situación determinada depende de muchos factores, incluyendo la complejidad del asunto particular y la capacitación de las personas que hacen el trabajo.

Los asistentes de auditoría deben ser informados de sus responsabilidades y de los objetivos de los procedimientos que han de ejecutar, asimismo, de los asuntos que puedan afectar la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos que han de aplicar, tales como la naturaleza del negocio de la entidad en lo que se relacione con su asignación y los posibles problemas de contabilidad y auditoría. El auditor tiene la responsabilidad final del examen, debe instruir a los asistentes de auditoría para que hagan de su conocimiento las cuestiones significativas de contabilidad y auditoría que surjan durante el examen, para que pueda evaluar su importancia.

El trabajo que haga cada asistente debe ser revisado para determinar si fue efectuado adecuadamente y para evaluar si los resultados son consistentes con las conclusiones que se van a presentar en el dictamen del auditor.

CAPÍTULO V CASO PRÁCTICO

PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS DE UNA EMPRESA DISTRIBUIDORA DE ENERGÍA ELÉCTRICA

Para efectos del desarrollo del caso práctico se enfocará la elaboración de la planeación de la auditoría de estados financieros para una Empresa Distribuidora de Energía Eléctrica, con base a la evaluación y comprensión del negocio, proceso contable, ambiente de la computadora, comprender el ciclo de negocios y los principales riesgos desarrollados, riesgos específicos a nivel de saldo de cuentas y riesgos penetrantes para una empresa distribuidora de energía eléctrica. Estos riesgos deben considerarse para determinar si están presentes en la entidad que se está auditando y si tienen un impacto en la forma en que se diseñen los procedimientos en el plan de auditoría.

5.1 Comprender el negocio de la entidad

5.1.1 Propósito:

Al realizar un compromiso de auditoría se debe tener u obtener un conocimiento suficiente del negocio del cliente que permita identificar y comprender los hechos, transacciones y prácticas que, a juicio del auditor, pueden tener un efecto significativo sobre el compromiso de auditoría y los estados financieros. Además, sirve para que el contador público y auditor pueda desempeñar un papel de asesor de negocios.

El auditor deberá utilizar un formato que reúna la información suficiente e importante para documentar la comprensión del negocio del cliente. Los eventos importantes y transacciones inusuales, riesgos identificados y observaciones sobre la condición del negocio.

El diseño del formato para documentar la comprensión del negocio del cliente debe considerar como mínimo lo siguiente:

5.1.2 Factores internos que afectan al negocio

Entre los factores internos están:

- Naturaleza de las fuentes de ingresos/Productos o servicios y mercados
- Manera de llevar las operaciones
- Alianzas, asociaciones en participación y actividades externas (outsourcing)
- Entrega de productos y servicios
- Clientes clave
- Estructura de Propiedad y de Administración (accionistas importantes, subsidiarias, inversiones)
- Partes Relacionadas (aquellos que tienen la habilidad de controlar al cliente o ejercen influencia importante en la toma de decisiones operacionales y financieras)
- Operaciones (etapas y métodos de producción, y entrega de productos y servicios)
- Finanzas (administración del efectivo y políticas de inversión)
- Políticas contables (aquellas que tienen un impacto importante en los estados financieros)
- Comités Especiales (Comités de Auditoría y Directivo)
- Personal Clave del Cliente
- Otros Asuntos del Personal (relaciones laborales, contratos laborales con sindicatos, políticas de contratación de personal, promociones y despidos, y pérdida de empleados clave)
- Asuntos Generales (litigios pendientes o en curso, jurisdicción fiscal del cliente y estado actual fiscal.)

5.1.3 Factores externos que afectan al negocio

Entre los factores externos están:

- Asuntos de la Industria (competencia con la industria, avances tecnológicos, incremento de adquisiciones, estado de desarrollo en la industria, políticas y prácticas contables específicas en la industria, y restricciones en insumos)
- Ambiente General del Negocio (fluctuación en tasas de interés o tipos de cambio y cambios en la demanda de productos y servicios)
- Comparaciones con la Competencia (comparación de la información de los estados financieros del cliente con información similar de otras entidades que operan en la misma industria).
- Leyes y Reglamentos que pueden tener un efecto fundamental sobre las operaciones de la entidad.

5.1.4 Proceso de control de la Gerencia

- Evaluación del Riesgo - el proceso utilizado para identificar, analizar y administrar los riesgos que enfrenta la entidad.

5.1.5 Objetivos y Estrategias de Negocios

- Objetivos (Convertirse en el líder proveedor de productos en el mercado)
- Estrategias (Producir nuevas líneas de productos, expandirse internacionalmente)

5.1.6 Asuntos administrativos

- Ubicación del cliente
- Dirección principal para la correspondencia
- Banqueros
- Abogados y otros

5.2 Obtención de la Información (Fuentes)

Para comprender completamente el negocio del cliente, hay muchas maneras de reunir información, incluyendo la revisión de documentos internos del cliente, llevando a cabo una investigación para información externa, y entrevistando a varios miembros de la gerencia del cliente.

5.2.1 Revisión de Documentos Internos del Cliente

- Misión de la Compañía o Plan estratégico
- Informes internos como presupuestos, estados financieros mensuales, etc.
- Informes y estados financieros anuales
- Informes pasados de auditoría interna
- Actas recientes de las juntas del Consejo de Administración
- Cartas de comentarios de la gerencia
- Informes recientes de la gerencia
- Información en la página de Internet del cliente

5.2.2 Llevar a cabo una investigación

Usar Intellinet, el índice Dow Jones, el índice IPC, etc. Como punto de partida en el proceso de investigación. Si el cliente es del sector público, se puede obtener la información desde las diversas páginas de Internet del gobierno, bmv, etc. Investigar los siguientes tipos de información:

- Descripción del negocio
- Competidores principales
- Tendencias de la industria
- Informes analíticos
- Razones financieras claves
- Precios de acciones
- Artículos (noticias, periódicos, publicaciones) específicos del cliente o su industria.

5.2.3 Entrevista con la Gerencia del Cliente

Se debe entrevistar a varios miembros de la gerencia del cliente para obtener una comprensión profunda de los objetivos y estrategias de la compañía, y también para comprender lo que ellos piensan, para ayudar al cliente en el logro de estos objetivos. Adicionalmente, se puede usar estas entrevistas como una oportunidad para reunir información de los servicios y determinar como exceder las expectativas de los servicios en el año actual de la auditoría.

Los entrevistadores deben ser dirigidos por el gerente o socio, y con la presencia de encargados de primer año y staff para que les sirva como una experiencia. Las preguntas deberán adaptarse a la situación actual y circunstancias del cliente auditado.

Tomando en cuenta lo expuesto anteriormente, se deja como parte de este trabajo de tesis un ejemplo del diseño del formato que sirvió de guía para la indagación y el entendimiento del negocio del cliente objeto el caso de la tesis; los resultados de dichas indagaciones se documentan en el memorando de planeación de auditoría preparado para efectos del trabajo a realizar en el año a la Empresa Eléctrica de Guatemala, S.A., empresa distribuidora de energía.

Como se establece en la Norma de Auditoría generalmente aceptada No. 2, emitida por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores –IGCPA, la información que ha sido proporcionada por el cliente es de carácter confidencial y, por lo tanto, para el desarrollo del presente caso, algunos de los datos, así como algunas cifras expresadas en los estados financieros de la compañía fueron modificadas, sin que esto afecte los resultados obtenidos. En todos los casos se han utilizado nombres ficticios.

	Iniciales	Fecha
Hecho por:	EJS	05/2007
Revisado por:	MC	05/2007

EMPRESA ELÉCTRICA DE GUATEMALA, S.A.

FORMATO PARA DOCUMENTAR LA COMPRESIÓN DEL NEGOCIO AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2007

FACTORES INTERNOS QUE AFECTAN AL NEGOCIO

Naturaleza de la fuente de ingresos/Productos o servicios y mercados

La compañía obtiene sus ingresos de la distribución de energía eléctrica a los sectores de servicios residencial, comercial, municipal y distribución gubernamental en los departamentos de Guatemala.

La compañía opera en un mercado regulado por la Comisión Nacional de Energía a través del cumplimiento de la Ley General de Electricidad, Decreto 93-96 de El Congreso de La República de Guatemala.

Para poder llevar a cabo su actividad, firmó contratos a largo plazo con generadores de electricidad autorizados bajo la Ley General de Electricidad.

El costo de adquisición de la energía es pagado a los generadores independientes y trasladados al consumidor íntegramente, más el precio que la compañía cobra al consumidor por la distribución hasta cada contador o residencia, constituyendo el ingreso para la compañía. (la compañía no vende electricidad, vende el servicio de distribución desde el generador hasta el consumidor, para lo cual cuenta con activos fijos de redes de distribución).

Debido a las regulaciones estatales y por ser un servicio público que el Estado garantiza a la población a través de la Constitución de la República de Guatemala, las tarifas son autorizadas por la Comisión Nacional de Energía. Dichas tarifas que constituyen el costo de la energía que la compañía paga al generador, más el costo que ésta cobra por su traslado.

Los pliegos de tarifas son actualizados aproximadamente cada cinco años.

La empresa distribuidora objeto de nuestro caso tiene un permiso otorgado por el Ministerio de Energía y Minas, para prestar la distribución final de electricidad dentro de su área de servicio por un período de 50 años.

Manera de llevar a cabo sus operaciones

Para llevar a cabo su actividad la distribuidora utiliza servicios de compañías relacionadas en cuanto al transporte de la energía eléctrica y servicios menores como instalaciones, cortes, reconexiones, etc. Estas actividades son descritas más adelante en la descripción de partes relacionadas.

Alianzas, asociaciones en participación y actividades externas (outsourcing)

No se utilizan actividades con compañías independientes que constituyan un outsourcing como tal.

Entrega de productos y servicios

La entrega del servicio se hace utilizando las instalaciones consistentes en redes de distribución principalmente, en determinados casos es posible utilizar redes de distribución de compañías terceras o afiliadas siendo estos casos no comunes. La compañía también proporciona el servicio de construcción de redes de distribución a particulares para lo cual registra como activo la red y luego procede a su venta.

Clientes clave

La compañía no posee clientes clave, debido a que su concesión es para vender el servicio de distribución de energía eléctrica a consumidores residenciales y comerciales.

Estructura de Propiedad y de Administración

A continuación se muestran detalle de accionistas:

Accionistas	Total Acciones	%
Accionista mayoritario	80,000	80%
Gobierno de Guatemala	16,000	16%
Otros accionistas minoritarios	4,000	4%
	100,000	100%

Partes Relacionadas

La compañía contrata los siguientes servicios de compañías relacionadas para:
 Servicios de transmisión de electricidad
 Servicios de construcción y mantenimiento de ingeniería
 Servicios de personal y administrativo
 Administración de inventario

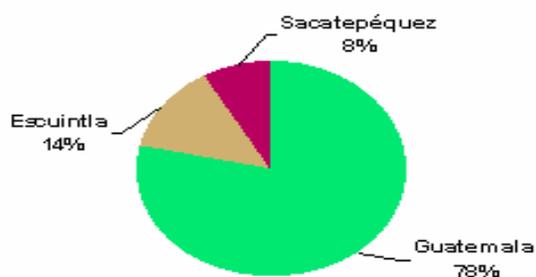
Operaciones

EEGSA opera en un área de concesión relativamente pequeña, que concentra la mayor actividad comercial e industrial del país y representa la tercera parte de la población.

Área de Concesión de EEGSA



Distribución de la población en el área de Concesión



Total población del área: 3.7 millones

Finanzas

Históricamente, las principales fuentes de liquidez de la Compañía han sido los recursos generados por el servicio de distribución.

Las inversiones a corto plazo son mantenidas al vencimiento y están registradas al costo el cual no excede su valor de mercado. La Compañía prepara presupuesto anual, en los cuales se reflejan las disposiciones de efectivo. Cada mes se va revisando el comportamiento con el fin de medir los resultados de lo ejecutado versus presupuesto. Adicionalmente, se preparan los flujos de efectivo en forma semanal para programar pagos a proveedores y obligaciones financieras.

Políticas contables (resumen)

Base de presentación – Las principales políticas contables que sigue están basadas en políticas y prácticas contables que se encuentran en el Sistema Uniforme de Cuentas para Compañías de Electricidad emitidas por la Comisión Nacional de Energía Eléctrica (“CNEE”), las cuales presentan ciertas diferencias respecto de las Normas Internacionales de Contabilidad, dichas diferencias se detallan más adelante.

Uso de estimados – Las políticas contables están basadas en las políticas y prácticas contables del Sistema Uniforme de Cuentas para Compañías de Electricidad emitidas por la CNEE y requieren que la administración de la compañía haga cálculos y utilice estimados para determinar la valuación de algunas de las partidas incluidas en los estados financieros.

Inversiones a corto plazo – Las inversiones a corto plazo son mantenidas al vencimiento y están registradas al costo el cual no excede su valor de mercado.

Cuentas por cobrar – clientes y reconocimiento de ingresos – Las cuentas por cobrar son expresadas a su valor nominal, después de la provisión para cuentas incobrables. Para efectos de facturación y cobro, los saldos de las cuentas por cobrar a clientes están divididos en ciclos mensuales, cuyas fechas de vencimiento son diarios de lunes a viernes. La compañía sigue la política de reconocer los ingresos al facturar los servicios a los clientes, pero el 31 de diciembre de cada año la compañía estima el monto de ingresos devengados y no facturados a clientes por la venta de electricidad entre la última fecha de facturación a clientes y el cierre del año. La compañía registra como ingresos y como “Cuentas por Cobrar-Clientes-facturación Cíclica” el monto por el cual este estimado excede el saldo registrado en el año inmediato anterior en la cuenta “Cuentas por Cobrar-Clientes-facturación Cíclica”.

Las tarifas que aplica a sus clientes están reguladas por la Ley General de Electricidad, Decreto 93-96. Con base en esta ley, la CNEE emite resoluciones con las que aprueba las tarifas bases que la compañía aplica a sus clientes regulados por el período de 5 años.

De acuerdo a la Ley de Electricidad (Artículo 87 del Reglamento de la Ley de Electricidad), la compañía con aprobación previa de la CNEE puede ajustar sus tarifas trimestralmente en base en las variaciones en el precio por Kwh de su costo total por capacidad y electricidad, peaje y otros costos relacionados con la distribución de electricidad, cuantificando la diferencia entre lo que se recupera para cualquier trimestre por la tarifa base aprobada y los costos actuales incurridos por la compañía.

EEGSA con aprobación previa de la CNEE también hace un ajuste semestral al cargo por Valor Agregado de distribución (“VAD”) incluido en las tarifas base de la compañía por medio del cual se calcula el efecto que la variación entre la tasa de cambio del quetzal / dólar y el Índice de Precios de Consumo en el área metropolitana de la Ciudad de Guatemala ha tenido sobre el VAD.

Provisión para Cuentas Incobrables - Registra las provisiones para cuentas incobrables como parte de los gastos administrativos hasta por el monto que considere suficiente para cubrir cualquier pérdida sobre la realización de sus cuentas por cobrar. Para determinar la suficiencia general de la provisión para cuentas incobrables, EEGSA evalúa el monto y las características de sus cuentas por cobrar trimestralmente. Cuando ocurren retrasos de pago importantes y la probabilidad de recibir el pago completo de su cuenta por cobrar disminuye, EEGSA registra una provisión.

Inventarios – Los inventarios de materiales de operación, mantenimiento y construcción y combustible están valuados al costo promedio ponderado, el cual no excede el valor neto realizable. Registra la reserva para inventario obsoleto y de lento movimiento sobre la base de un estudio técnico que efectúa periódicamente.

Propiedades e instalaciones en servicio - El costo inicial de la propiedad, planta, y equipo comprende su precio de compra, cualquier arancel e impuesto de compra no reembolsable y cualquier costo directamente atribuible para ubicar y dejar el activo en condiciones de trabajo y uso. Los gastos incurridos después de que los activos fijos se hayan puesto en operación, tales como reparaciones y costos del mantenimiento y de reacondicionamiento, se cargan como gastos en el período en que se incurren. Si se espera que los gastos resultaran en beneficios futuros por el uso de los bienes, más allá de su estándar de funcionamiento original, los gastos son capitalizados como un costo adicional de los mismos.

Obras en proceso – Se sigue la política de registrar como obras en proceso los materiales, mano de obra, y otros costos directos e indirectos incurridos en (previo a su capitalización).

Gastos financieros – Los gastos financieros se registran bajo el método de lo devengado y se relacionan principalmente a los siguientes conceptos:

Intereses pagados sobre: Préstamos bancarios con bancos locales y del extranjero;
Futuros de moneda extranjera
Coberturas de tasa de interés.

Saldos y Transacciones en Moneda Extranjera - Las operaciones en moneda extranjera se registran al tipo de cambio del día de la transacción, valuados a la tasa de cambio vigente en el mercado bancario de la República de Guatemala. Las diferencias en cambio generadas entre el tipo de cambio de cierre y el tipo de cambio con el que fueron inicialmente registrados son reconocidas como ingreso o gasto dentro del estado de resultados.

Instrumentos Financieros (capital de trabajo) - Corresponden a los derechos y obligaciones contractuales suscritas en sus operaciones normales y que por lo general se convertirán o liquidarán en efectivo a su vencimiento. Los activos y pasivos financieros, corresponden a instrumentos primarios tales como efectivo en caja y bancos, cuentas por cobrar comerciales, cuentas por cobrar y pagar a compañías relacionadas, préstamos bancarios, proveedores y otras cuentas por pagar. Estos activos y pasivos financieros se encuentran valuados a su valor razonable el cual, se aproxima a su valor en libros.

Reserva Legal - Conforme al Código de Comercio de la República de Guatemala, todas las sociedades mercantiles deben separar anualmente el 5% de sus utilidades netas para formar la reserva legal, la cual no puede ser distribuida como dividendos sino hasta la total liquidación de la compañía. Sin embargo, esta reserva puede capitalizarse cuando sea igual o mayor al 15% del capital pagado al cierre del ejercicio inmediato anterior, sin perjuicio de seguir reservando el 5% mencionado.

Debido a que la Compañía reporta información a su casa matriz que sirve de base para consolidación, tiene que aplicar los siguientes principios, entre otros, que difieren de políticas y prácticas contables que se encuentran en el Sistema Uniforme de Cuentas para Compañías de Electricidad emitidas por la Comisión Nacional de Energía Eléctrica (“CNEE”), (base de los registros contables).

Principios bajo US GAAP-

SFAS 52.- La Compañía convierte sus cifras financieras a dólares conforme a éste. La moneda funcional es el quetzal ya que los principales indicadores de flujo de efectivo, de precios de sus servicios, gastos, financiamiento, y de transacciones y acuerdos intercompañías involucran a esta moneda.

Principales diferencias entre la base contable seguida por EEGSA y las Normas Internacionales de Información Financiera- NIIF

Las principales diferencias entre el Sistema Uniforme de Cuentas para Compañías de Electricidad emitidas por la Comisión Nacional de Energía Eléctrica (“CNEE”) y las Normas Internacionales de Información Financiera se presentan a continuación:

a.1 De acuerdo al Sistema Uniforme de Cuentas para Compañías de Electricidad, las propiedades, planta y equipo se registran al costo, menos la depreciación acumulada. El Sistema Uniforme de Cuentas para Compañías de Electricidad no requiere que EEGSA haga pruebas de sus propiedades, planta y equipo para determinar si existe deterioro de los mismos, ni requiere registrar cualquier deterioro de su propiedad, planta y equipo.

a.2 El Sistema Uniforme de Cuentas para Compañías de Electricidad no contempla la consolidación de los estados financieros de cualquier otra compañía, aun si EEGSA es dueño de mas del 50% del capital pagado de la otra compañía o si EEGSA ejerce influencia significativa sobre la otra compañía.

a.3 El Sistema Uniforme de Cuentas para Compañías de Electricidad no contempla el ajuste del valor en libros de activos y pasivos de una compañía al momento de su adquisición al valor razonable y la asignación de una porción del precio de compra pagado en la adquisición al exceso del valor razonable sobre el valor en libros de estos activos y pasivos. Como resultado, el total del excedente del precio de compra pagado en una adquisición sobre el valor en libros de los activos y pasivos es registrado como crédito mercantil (goodwill). El Sistema Uniforme de Cuentas para Compañías de Electricidad no requiere que EEGSA haga pruebas sobre su crédito mercantil para determinar si existe deterioro del mismo.

a.4 El Sistema Uniforme de Cuentas para Compañías de Electricidad permite la capitalización y subsiguiente amortización de los gastos de pre-operación.

a.5 El Sistema Uniforme de Cuentas para Compañías de Electricidad permite el tratamiento de ingresos y gastos de periodos anteriores como resultado de una corrección de errores contables para ser registrados como parte de los resultados de operación del año en el que fueron determinados.

a.6 El Sistema Uniforme de Cuentas para Compañías de Electricidad no permite el registro de impuesto sobre la renta diferido.

a.7 El Sistema Uniforme de Cuentas para Compañías de Electricidad no requiere divulgaciones del valor razonable de los activos y pasivos financieros.

a.8 El Sistema Uniforme de Cuentas para Compañías de Electricidad permite el registro de reservas par propósitos operacionales, las cuales deben registrarse como parte del pasivo.

Comités especiales

El Comité Directivo de está compuesto por el Director de Guatemala (Gerente General) que actúa como presidente, por los Gerentes de Activos y Comercial, Planificación y Control, Ingresos, Financiero y Recursos Humanos. Además dependiendo de los asuntos a tratar se convocara a un representante del departamento jurídico y de auditoría interna.

Personal Clave del Cliente

El personal clave incluye administración, contabilidad, finanzas, tecnología de información y otro tipo de personal que proporciona información relevante durante el transcurso de nuestra auditoría.

La Gerencia de la compañía se encuentra ocupada por personas con amplia experiencia en el mercado de distribución y comercialización de energía eléctrica a nivel nacional e internacional (ejecutivos expatriados en combinación con funcionarios nacionales). Esto repercute positivamente en el manejo de los riesgos de negocio afrontados por EEGSA.

Los puestos claves cuentan con amplia experiencia en el sector eléctrico. Mantienen una tendencia conservadora y de respeto a las leyes y políticas de los accionistas.

Adicionalmente, la mayor parte del personal administrativo ha desempeñado sus cargos durante varios años, lo que les brinda un grado de experiencia adecuado. Existe poca rotación en los puestos claves.

Otros asuntos de personal

N/A

FACTORES EXTERNOS QUE AFECTAN AL NEGOCIO

Asuntos de la Industria

Actualmente EEGSA es la mayor distribuidora de energía en Guatemala; prestando su servicio en los departamentos de Guatemala, Sacatepéquez y Escuintla, donde se concentra aproximadamente la cuarta parte de la población nacional

Otros distribuidores importantes son Distribuidora de Electricidad de Oriente, S. A. - DEORSA y Distribuidora de Electricidad de Occidente, S. A. – DEOCSA. Debido a que estas compañías prestan sus servicios en los departamentos en donde EEGSA no tiene presencia no se les considera competencia. En consecuencia, actualmente no hay competencia en el sector de distribución de energía eléctrica del mercado regulado.

Mercado no regulado: Con la Ley General de Electricidad, el comercio de energía para grandes usuarios (alta tensión) principalmente industrias, ha quedado liberado, como respuesta a esta competencia se creó una empresa comercializadora (empresa relacionada), la cual paulatinamente adquirió los clientes de alta de tensión de EEGSA (clientes con consumo mayor de 100 Kw por punto de consumo).

Comparaciones con la Competencia (comparación de la información de los estados financieros del cliente con información similar de otras entidades que operan en la misma industria)

No aplica

Leyes y Reglamentos que tienen un efecto fundamental en las operaciones de la entidad

Ley General de Electricidad y su Reglamento
 Ley del Impuesto Sobre la Renta
 Ley del Impuesto al Valor Agregado
 Código de Comercio
 Ley de Impuesto Extraordinario y Temporal para el apoyo a los Acuerdos de Paz – IETAAP
 Normas de la Comisión Nacional de Energía
 Administrador del Mercado Mayorista y su Reglamento
 Comisión Nacional del Medio Ambiente

PROCESO DE CONTROL GERENCIAL

Evaluación del Riesgo - el proceso utilizado para identificar, analizar y administrar los riesgos que enfrenta la entidad.

El proceso se encuentra a cargo de la Gerencia General

FACTORES DE ÉXITO CLAVES

Por medio de la entrevista con la gerencia del cliente, se identificó lo que ellos creen que son los factores de éxito claves en la implementación de su estrategia. Ejemplos de factores de éxito claves incluyen: satisfacción del cliente, infraestructura tecnológica IT, en la producción y entrega, retención del personal, desarrollo de productos, e inteligencia competitiva. A continuación se ingresan los factores de éxito claves en la tabla de abajo.

<u>Factores de éxito claves</u>	<u>Fuerzas</u>	<u>Debilidades</u>
Su personal	Cambios recientes en el personal clave	Rotación alta de personal clave
Su cultura corporativa	Fuertemente arraigada y con valores establecidos	N/A
Excelencia en servicio al cliente	Enfoque de satisfacción al cliente	N/A

ASUNTOS ADMINISTRATIVOS

Dirección principal para la correspondencia

6ta. Ave. 8-14 Zona 1

Banqueros

Banco Industrial, S.A.
Banco G&T Continental, S.A.

Abogados

Asesores externos:
Lic. Juan Carlos Castañeda
Lic. Antonio Martínez
Asesor interno:
Lic. Gustavo Ramírez

5.3 Identificación de áreas significativas:

El auditor debe identificar las áreas significativas de auditoría a fin de elaborar una estrategia que concentre los esfuerzos del equipo de auditoría en aquellas áreas de mayor riesgo, minimizando con ello la posibilidad de emitir una opinión inapropiada sobre la información financiera.

Las áreas significativas establecidas para el caso particular de la Empresa de Distribución de Energía Eléctrica, unidad sujeta a estudio es la siguiente

<u>Área Significativa</u>	<u>Saldo(s) de Cuenta Afectado(s)</u>
Activos Fijos/Costeos de Proyectos	Activos Fijos/propiedades
Administración del Inventario	Inventarios/Gastos de operación
Gastos	Cuentas por Pagar
Ingresos	Cuentas por Cobrar/Ing. De operación
Nóminas y Personal	Nómina
Tesorería	Efectivo/Inversiones/Deuda/Doctos. Por pagar

Posterior a establecer las áreas significativas se continúa la comprensión al proceso contable llegando con ello a una conclusión preliminar sobre la confiabilidad aparente del procesamiento de Información Financiera en los sistemas de aplicación (Ciclo de Contabilidad Financiera); tomando especial atención a las áreas significativas establecidas.

5.4 Comprender el proceso contable

5.4.1 Propósito

Como se mencionó en el capítulo IV, otro importante factor específico que debe considerarse durante la etapa de planeación de auditoría de estados financieros para una Empresa Distribuidora de Energía Eléctrica es la comprensión del proceso contable; para estar en condiciones de identificar riesgos específicos asociados con el proceso contable y para desarrollar un plan de auditoría apropiado, que mitigue el riesgo de auditoría, así como la identificación de los riesgos por cuentas dentro de los estados financieros de la entidad auditada. Se debe clasificar el uso de computadoras por parte del cliente como "dominante", "significativo" o "menor" para determinar la naturaleza y alcance requerido de la comprensión del uso de computadoras y la necesidad de la ayuda de un especialista. Cuando la clasificación es dominante, debe involucrarse a un especialista en servicios de computadora en la obtención de la comprensión del proceso contable.

La comprensión del proceso contable permitirá obtener una conclusión preliminar sobre la confiabilidad aparente del procesamiento de la información financiera dentro de cada ciclo de negocios. Esta comprensión ayudará a evaluar si es probable que sea apropiada una estrategia de confianza en los controles. La extensión en que tales series de procedimientos de control necesitan identificarse y documentarse al comprender el proceso contable y desarrollar un plan de auditoría es un asunto de juicio profesional.

Continuando con el caso de la tesis, se documenta la comprensión del sistema contable de la compañía:

5.4.2 Identificar y definir los sistemas de aplicación:

La Empresa Distribuidora de Energía Eléctrica trabaja con el sistema integrado contable SAP R/3, el cual genera en forma automática los estados financieros básicos de la

compañía (balance general y estado de resultados). El sistema SAP R/3 por su traducción de sus siglas en inglés se le denomina como un Sistema de Aplicación de Productos y consiste en un sistema de software de gran magnitud implementado en muchas empresas transnacionales, de sólido y conocido prestigio utilizado para sistematizar integralmente muchas áreas principales de un negocio, con el objeto de buscar soluciones a problemas de baja rentabilidad y desaprovechamiento en la aplicación de procesos catalogados como obsoletos y anticuados y/o la incorrecta aplicación de los mismos y para poder brindar un mejor servicio al cliente ahorrando al transcurrir de los años, tiempo y dinero.

Los módulos que se encuentran implementados y tienen interfase al sistema son los siguientes:

- Nóminas
- Recursos Humanos
- Cuentas por Pagar
- Almacén
- Gestión de Proyectos
- Contabilidad general
- Sistema de Información Comercial – SIC

El módulo de Sistema de Información Comercial - SIC, corresponde básicamente a las secciones de atención al cliente, captura de datos de los lectores, control de clientes, facturación, emisión de órdenes de corte, etc.

5.4.3 Reportes financieros

La estructura de los estados financieros es con base en el Manual Contable de la Comisión

Nacional de Electricidad que es una base contable aceptable, ver detalle de las políticas contables aplicadas por la compañía en el documento “Formato para documentar la comprensión del Negocio, sección 10 Políticas contables”

Los cierres contables se concluyen el día 5 del mes siguiente al del cierre. Esta información es la base para la gerencia general y la gerencia financiera para la toma de decisiones. Los estados financieros mensuales incluyen para cada cuenta, el movimiento del mes, el saldo anterior y el saldo final y la variación de un mes con otro. Todas las transacciones importantes de la Compañía se realizan sistemáticamente.

Las variaciones importantes son analizadas en reuniones de consejo directivo previo a presentarse al consejo de administración. Por otra parte, la Gerencia General mantiene contacto constante con cada una de las Gerencias y los Gerentes de área con los Directores de Departamento y Unidades a su cargo, lo que facilita el flujo de información dentro de la organización.

5.4.4 Resumen del proceso contable

Con base a la comprensión del proceso contable, la conclusión preliminar sobre la confiabilidad aparente del procesamiento de Información Financiera en los sistemas de aplicación (Ciclo de Contabilidad Financiera) es: **Confiable**

Conclusiones preliminares sobre la **confiabilidad** aparente del procesamiento de la información financiera en áreas significativas establecidas:

<u>Área Significativa (Ciclo de Negocios)</u>	<u>Conclusión Preliminar</u>	<u>Saldo(s) de Cuenta Afectado(s)</u>
Activos Fijos/Costeo de Proyectos	Confiable	Activos Fijos/propiedades
Administración del Inventario	Confiable	Inventarios/Gastos de operación
Gastos	Confiable	Cuentas por Pagar
Ingresos	Confiable	Cuentas por Cobrar/Ing. De operación
Nóminas y Personal	Confiable	Nómina
Tesorería	Confiable	Efectivo/Inversiones/Deuda/Doctos. Por pagar

Conclusión preliminar sobre si el ambiente de Procesamiento de la Computadora Soporta el Procesamiento Confiable de Información Financiera en los Ciclos de Negocios Correspondientes:

<u>Nombre del Ambiente de Procesamiento de la Computadora</u>	<u>Conclusión Preliminar</u>
UNIX	Respalda

Relación entre los Ciclos de Negocios y el Ambiente de Procesamiento de la Computadora:

<u>Nombre del Ciclo de Negocios</u>	<u>Ambiente(s) de Procesamiento de la Computadora</u>
Activos Fijos/Costeo de Proyectos	UNIX
Administración del Inventario	UNIX
Gastos	UNIX
Ingresos	UNIX
Nóminas y Personal	UNIX
Tesorería	UNIX

5.5 Ejecutar procedimientos analíticos preliminares:

Adicional a documentar la comprensión del negocio, proceso contable, ciclos de negocio, ambiente de la computadora se debe analizar los estados financieros sujetos a examen por lo que se deben de aplicar procedimientos analíticos preliminares que ayuden a identificar saldos y relaciones inusuales o inesperadas que pudieran indicar un riesgo específico de errores materiales, determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, tal como lo requieren las Normas Internacionales de Auditoría.

A continuación se presenta comparaciones entre años de la información financiera del balance general y el estado de resultados más recientes con que se cuenta y fueron proporcionados por el cliente.

Para este caso práctico se realizará una comparación de cifras anual.

EMPRESA ELÉCTRICA DE GUATEMALA, S. A. - EEGSA
ANÁLISIS DE VARIACIONES -CIFRAS EN MILLONES DE Q
CUENTAS DE BALANCE AL 31 DE DICIEMBRE DE 2006 Y 2005

DESCRIPCIÓN DE LA CUENTA	Saldos al		Variación	%	REF
	2006	2005			
NO CORRIENTE:					
PROPIEDADES E INSTALACIONES EN SERVICIO					
Menos - Depreciación acumulada	Q 1,203 (453)	Q 1,093 (373)	110 (80)	10% 22%	A B
	<u>751</u>	<u>721</u>			
OBRAS EN PROCESO	139	122	17	14%	
Total	<u>889</u>	<u>843</u>			
OTROS ACTIVOS - Neto	4	7	(3)	-36%	
Total activo no corriente	<u>894</u>	<u>850</u>			
CORRIENTE:					
Efectivo	228	155	73	47%	C
Inversiones a corto plazo	147	-	147	100%	D
Cuentas por cobrar-					
Consumidores - neto	346	361	(15)	-4%	
Otras cuentas por cobrar	312	119	193	162%	E
Compañías relacionadas	43	2	41	2342%	F
	<u>701</u>	<u>482</u>			
Inventarios - neto	48	65	(17)	-25%	
Total activo corriente	<u>1,125</u>	<u>701</u>			
	<u>Q 2,019</u>	<u>Q 1,551</u>			
PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS:					
Capital autorizado, suscrito y pagado	Q 500	Q 500	0	0%	
Reserva legal	42	29	13	44%	
Utilidades acumuladas	277	84	193	232%	G
Total patrimonio de los accionistas	<u>819</u>	<u>613</u>			
PASIVO NO CORRIENTE:					
Deuda con instituciones financieras	206	100	106	106%	H
Provisión para fondo de jubilaciones	24	12	12	101%	
Depósitos de consumidores	82	70	12	16%	
PROVISIÓN PARA INDEMNIZACIONES	9	8	1	17%	
Total pasivo no corriente	<u>321</u>	<u>190</u>			
PASIVO CORRIENTE:					
Proveedores	354	270	84	31%	I
Porción corriente de deuda a largo plazo	58	174	(116)	-66%	J
Compañías relacionadas	396	193	203	105%	K
Otras cuentas por pagar	70	112	(42)	-37%	
Total pasivo corriente	<u>878</u>	<u>748</u>			
Total pasivo	<u>1,199</u>	<u>938</u>			
	<u>Q 2,019</u>	<u>Q 1,551</u>			

A continuación se incluyen las explicaciones de las variaciones más significativas:

A El incremento corresponde básicamente a adiciones de Sistemas de Transmisión y distribución; en el transcurso del trabajo de auditoría se preparará un movimiento de adiciones y bajas de activos fijos y se documentará las mismas.

B El incremento del saldo de esta cuenta corresponde al movimiento normal originado por las adiciones de sistemas de transmisión y distribución, ver literal **A** anterior.

C El incremento de efectivo corresponde al efecto neto del registro de ingresos de fondos por nuevos préstamos obtenidos pagaderos largo plazo y amortizaciones de préstamos a corto plazo. El efectivo incluye los saldos en caja y en bancos. Los saldos en bancos están disponibles a la vista y sobre los mismos no existe ninguna restricción que limite su uso.

D El incremento en la cuenta inversiones a corto plazo corresponde a inversiones realizadas durante el períodos, inversiones a través de depósitos a plazo fijo con bancos locales con vencimientos entre 90 y 365 días, devengando tasas de interés anuales que oscilan entre el 4.00% y 5.90 %.

E El incremento de las otras cuentas por cobrar básicamente se originó por:

- Cuentas por cobrar de Q 30.6 millones por el subsidio aplicado a los clientes en la facturación que califican en la tarifa social.
- Saldos por cobrar Q 52.0 millones por incrementos en las tarifas aprobadas a través de la CNEE, saldos a amortizar en el siguiente trimestre con base a kilovatios hora facturados.
- Cuenta por cobrar Q 102,7 millones aproximadamente, corresponden a la venta de potencia bajo el contrato “back to back”.
- En adición, cuentas por cobrar por la venta de excedente de electricidad al mercado mayorista para cubrir las necesidades de otros distribuidores. Estos montos son

facturados con base en los informes emitidos por el Administrador del Mercado Mayorista.

F La variación en esta cuenta se origina por la cuenta por cobrar a compañías relacionadas por concepto de servicios administrativos, usos de sistemas de transporte y servicios de construcción de líneas. Las cuentas por cobrar a compañías relacionadas son cuentas a corto plazo que no devengan tasa de interés.

G El aumento corresponde al registro de la utilidad establecida entre el 1 de enero y 31 de diciembre de 2006, y registro de la reserva legal correspondiente al año 2005.

H El incremento en el saldo de deuda con instituciones financieras corresponde a que en el mes de enero y junio de 2006, se adicionaron nuevos préstamos a largo plazo con plazos entre 3 y 5 años, tasas de interés anuales que oscilan entre el 8.00% y 10.00 %. En adición, el registro del efecto del diferencial cambiario al valuar los saldos al cierre del ejercicio.

I La variación en la cuenta de proveedores corresponde al incremento en la compra de energía y potencia durante el año, debido a la demanda existente, registro de facturas pendientes de pago y pasivos acumulados con proveedores de electricidad.

J La disminución en la cuenta, corresponde a que durante el año se amortizaron los préstamos tanto con bancos locales como del exterior, saldos que correspondían a préstamos a corto plazo.

K El incremento básicamente corresponden a préstamos en cuenta corriente suscrito con dos compañías relacionadas, por tiempo indefinido, devengan una tasa de interés anual del 8.5%, más una comisión por manejo del 1%.

EMPRESA ELÉCTRICA DE GUATEMALA, S. A. - EEGSA
ANÁLISIS DE VARIACIONES -CIFRAS EN MILLONES DE Q
CUENTAS DE RESULTADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2006 Y 2005

DESCRIPCIÓN DE LA CUENTA	Saldos al		Variación	%	REF
	2006	2005			
INGRESOS:					
Venta de energía eléctrica - neto	Q 3,777	Q 2,821	956	34%	L
Por conexiones y otros	264	210	54	26%	
Total ingresos	<u>4,041</u>	<u>3,040</u>			
GASTOS:					
Compra de energía eléctrica - neto	2,931	2,192	739	34%	M
Gastos de mantenimiento y otros gastos operacionales	245	236	9	4%	
Derecho de operación	69	49	20	41%	
Depreciaciones	80	66	14	22%	
	<u>3,325</u>	<u>2,543</u>			
Margen bruto	716	497			
OTROS GASTOS DE OPERACIÓN:					
Gastos de administración	256	210	46	22%	
Utilidad en operación	460	287			
GASTOS FINANCIEROS - neto					
Interés en préstamos bancarios	(114)	(139)	25	-18%	
Otros ingresos financieros - neto	7	6	1	18%	
	<u>(107)</u>	<u>(132)</u>			
Utilidad del período antes de ingresos no operacionales - Neto					
	353	155			
INGRESOS NO OPERACIONALES - Neto					
	<u>43</u>	<u>38</u>	5	13%	
Utilidad del período antes de impuesto sobre la renta					
	396	193			
IMPUESTO SOBRE LA RENTA					
	139	56	83	149%	
Utilidad neta del año	<u>Q 257</u>	<u>Q 137</u>			

L El incremento en esta cuenta radica concretamente en el aumento del número de suministros durante el período y al incremento de tarifas debido al comportamiento del precio de petróleo a nivel internacional.

M El incremento en la cuenta corresponde al aumento de compras de electricidad a generadoras durante el año, compras realizadas principalmente a proveedores directos, ver comportamiento de la cuenta de proveedores en literal **I** anterior.

CONCLUSIÓN:

Sobre la base del análisis realizado (procedimientos analíticos preliminares), se considera que las variaciones existentes entre los balances generales y los estado de resultados de las fechas indicadas, son razonables y del giro normal del negocio. Tomando como base los resultados de las diferentes fases que se han analizado, se identificaron los siguientes riesgos:

5.6 EVALUACIÓN DE RIESGOS**RIESGO(S) ESPECÍFICO(S) IDENTIFICADO (S)**

Los riesgos identificados a nivel de saldo de cuenta y error potencial, así como las respuestas de auditoría planeadas, se resumen a continuación:

Saldo de Cuenta	Riesgo	Error(es) Potencial(es)	Enfoque de auditoría	Procedimiento de Auditoría
Cuentas por Cobrar	Insuficiencia en la reserva para cuentas incobrables.	Valuación	Pruebas sustantivas enfocadas	Realizar análisis de cobrabilidad apoyándonos en técnicas estadísticas y herramientas informáticas (ACL) dada la automatización de la cartera, apoyándonos en un especialista de sistemas y servicios de seguridad de la computadora.
Cuentas Por Cobrar/ Ventas	No recuperación de incrementos a tarifas aprobados por la Comisión Nacional de Energía Eléctrica- CNEE por impugnaciones de entes públicos o privados.	Valuación/ Integridad	Pruebas sustantivas enfocadas	Seguimiento a resoluciones emitidas por la Comisión Nacional de Energía Eléctrica - CNEE y la verificación de la aplicación de dichos incrementos en el trimestre siguiente con base a kilovatios hora facturados.
Ingresos No Facturados	Falta de registro de la facturación cíclica	Registro Integridad Corte	Pruebas sustantivas enfocadas	Obtener el ajuste por facturación cíclica y la base de cálculo utilizada para nuestro análisis.

Procedimiento de Auditoría	Plan de Acción	
	Responsable	Fecha de Ejecución
Realizar análisis de cobrabilidad apoyándonos en técnicas estadísticas y herramientas informáticas (ACL) dada la automatización de la cartera, apoyándonos en un especialista de sistemas y servicios de seguridad de la computadora.	Staff de auditoría	Revisión preliminar y final
Seguimiento a resoluciones emitidas por la CNEE y la verificación de la aplicación de dichos incrementos en el trimestre siguiente con base a kilovatios hora facturados.	Encargado	Segunda revisión y revisión final
Obtener el ajuste por facturación cíclica y la base de cálculo utilizada para nuestro análisis.	Encargado	Tercera revisión preliminar

A continuación se presenta el memo de la planeación que resume el resultado de todas las fases, comprensión del negocio, proceso contable, ciclos de negocio, ambiente de la computadora, procedimientos analíticos preliminares, evaluación de riesgos, riesgos clasificados como altos y será el punto de partidas para desarrollar el trabajo de auditoría.

Memo de planeación

5.7

Para: EEGSA Papeles de trabajo
De: Rodolfo Valdez, Mario Carrillo, Johana Sosa
Asunto: Planeación General de Auditoría de EEGSA al 31 de diciembre de 2007
Fecha: Mayo 2007

I. ACEPTACION DEL CLIENTE

Empresa Eléctrica de Guatemala, S. A., ha contratado contrato a la firma para realizar la auditoría de sus estados financieros por el año que terminará el 31 de diciembre de 2007. El propósito de la auditoría financiera contratada es emitir una opinión como auditores independientes sobre si los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos importantes, la situación financiera de la compañía al 31 de diciembre de 2007 y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo por el año terminado en esa fecha.

II. OBTENCION DEL CONTRATO

El contrato de auditoría fue negociado con el Gerente General y un delegado de los accionistas, el cual quedó aprobado con fecha 28 de abril de 2007 (carta arreglo).

III. VISITAS A REALIZAR:

La auditoría de estados financieros de la compañía al 31 de diciembre de 2007, se ha coordinado en cuatro visitas para revisar las operaciones de marzo, junio, septiembre y diciembre, así:

<u>Visita</u>	<u>Cifras a revisar</u>	<u>Fecha propuesta</u>
Primera	Al 31 de marzo	Mayo 2007
Segunda	Al 30 de junio	Julio 2007
Tercera	Al 30 de septiembre	Octubre 2007
Cuarta	Al 31 de diciembre	Enero 2008

IV. CONOCIMIENTO DEL NEGOCIO

Empresa Eléctrica de Guatemala, S.A., fue constituida en la República de Guatemala de acuerdo con las leyes mercantiles del país y fue autorizada para operar por tiempo indefinido. Su personalidad jurídica fue reconocida el 5 de octubre de 1939. EEGSA está domiciliada en la ciudad de Guatemala y su dirección es 6 avenida 8-14 Zona 1. La actividad principal de la compañía consiste en la distribución de energía eléctrica a consumidores finales de los departamentos de Guatemala, Sacatepéquez y Escuintla, y clasifica sus servicios de distribución en residencial, comercial, industrial, municipal y gubernamental. Para realizar su actividad, la compañía compra la energía eléctrica a generadores autorizados por la Ley General de Electricidad.

Según la Ley General de Electricidad, la compañía debe mantener contratos de suministro de energía que cubran sus requerimientos de potencia. Adicionalmente, se tiene acceso a la adquisición de energía por medio del Administrador del Mercado Mayorista, donde se tiene acceso a excedente de energía a precios más bajos.

Materiales

Buena parte de los materiales adquiridos por la compañía corresponden a proveedores del exterior (constituyendo aproximadamente el 90% de los artículos almacenados).

Servicios de terceros -Outsourcing

Enérgica, S. A. –una compañía relacionada, su actividad se centra en la construcción de acometidas, servicios de red vinculadas a la medida, y mantenimiento y construcción de red hasta 69kV.

Adicionalmente, se cuenta con los servicios de empresas de auto-emprendimiento formadas por ex-trabajadores de la compañía. Dichas compañías prestan los siguientes servicios:

Servicios Mecánicos, S. A. –SEMESA y Servicios Mecánicos Profesionales, S. A. –SERVIMEPRO, proporcionan los servicios y trabajos mecánicos a la flota de transporte.

Administradora de Servicios, S. A. –ADSERSA, proporciona servicios de lectura de medidores y entrega de facturas a los usuarios de EEGSA en el área urbana.

Servicios de Mantenimiento y Conservación, S. A. –SEMACSA, proporciona servicios de mantenimiento y conservación en las instalaciones de la compañía.

COMSEGSA, empresa dedicada a la lectura de medidores y entrega de facturas por consumo eléctrico a los usuarios del área rural.

AMESA, esta compañía presta el servicio de administración de los inventarios.

La compañía tiene contratos de recepción de cobros con los bancos del sistema.

Asesores legales:

Los asesores legales de la Compañía son:

Asesores externos:

Lic. Juan Carlos Castañeda

Lic. Antonio Martínez

Asesor interno:

Lic. Gustavo Ramírez

Condiciones del mercado**Mercado regulado**

Actualmente, la compañía es la mayor distribuidora de energía en Guatemala; presta su servicio en los departamentos de Guatemala, Sacatepéquez y Escuintla, donde se concentra aproximadamente la cuarta parte de la población nacional.

Otros distribuidores importantes son Distribuidora de Electricidad de Oriente, S. A. - DEORSA y Distribuidora de Electricidad de Occidente, S. A. – DEOCSA. Debido a que estas compañías prestan sus servicios en los departamentos en donde la compañía no tiene presencia no se les considera competencia. En consecuencia, actualmente no hay competencia para la compañía en el sector de distribución de energía eléctrica del mercado regulado.

Los usuarios con tarifa regulada representan un 95% de la población y son aquellos usuarios de baja tensión (consumo de menos de 300kwh por punto de consumo).

Mercado no regulado

Con la Ley General de Electricidad, el comercio de energía para grandes usuarios (alta tensión), principalmente industriales, ha quedado liberado.

Como respuesta a esta competencia, se creó la Comercializadora Eléctrica de Guatemala, S. A. - COMEGSA, la cual absorbió a los clientes de la compañía incluidos en el mercado no regulado (consumo mayor a 300kW por punto de consumo).

Productos substitutos

Durante los últimos años se ha iniciado la introducción de energía por medio de fotoceldas - energía solar, la cual además de ser una fuente de energía "limpia", permite tener acceso a energía eléctrica a comunidades que se encuentran alejadas de las zonas que cuentan con servicio de energía eléctrica.

De acuerdo con datos del Ministerio de Energía y Minas, actualmente unas 30 comunidades (7,000 personas), se benefician de sistemas de energía solar.

En todo caso, debe considerarse que su alto costo las hace de difícil acceso para la mayoría de personas, aunque en la actualidad, algunas Organizaciones No Gubernamentales -ONG, se encuentran desarrollando proyectos de este tipo.

Estructura del negocio

La compañía cuenta con una estructura claramente definida, para cumplir con los requerimientos de eficiencia y eficacia operativa de la industria.

Se tienen comités para la gestión de áreas críticas de negocio, tales como: Cobranza, calidad de servicio, proyectos en curso, mantenimiento de instalaciones, regulaciones y relaciones con CNEE, atención a usuarios, tarifas, entre otros.

Enfoque al cliente

Como parte de la Gerencia Comercial se cuenta con una Unidad de Mercadeo, la cual tiene a su cargo evaluar el cumplimiento con las necesidades del cliente. Adicionalmente, se cuenta con una unidad de atención al cliente.

Glosario de términos usados en la industria**Generador:**

Persona individual o jurídica, titular o poseedora de una central de generación de energía eléctrica, que comercializa total o parcialmente su producción de electricidad.

Co-generador:

Es el propietario de instalaciones de producción de energía que la utiliza para uso propio y tiene excedentes para la venta a terceros.

Distribuidor:

Persona individual o jurídica, titular o poseedora de instalaciones destinadas a distribuir comercialmente energía eléctrica.

Comercializador:

Persona individual o jurídica, cuya actividad consiste en comprar y vender bloques de energía eléctrica con carácter de intermediación y sin participación en la generación, transporte, distribución y consumo.

Gran Usuario:

Es un consumidor de energía cuya demanda de potencia excede 300 KW o el límite inferior fijado por el Ministerio de Energía y Minas en el futuro. El gran usuario no estará sujeto a regulación de precio y las condiciones de suministro serán libremente pactadas con el distribuidor o con cualquier otro suministrador. Para efectos del Arto. 59, literal c, de la Ley de Electricidad, las tarifas de los consumidores con demanda de potencia igual o inferior a 300 KW, o el límite inferior, que en el futuro establezca el Ministerio.

Contratos a término:

Es el conjunto de transacciones de compra-venta de electricidad pactada a plazo entre agentes del Mercado Mayorista, mediante contratos.

Mercado Mayorista:

Es el conjunto de operaciones de compra y venta de bloques de potencia y energía que se efectúan a corto y largo plazos, entre agentes del mercado

Mercado Spot:

Es el conjunto de transacciones de compra-venta de electricidad de corto plazo, no basado en contratos a término. Los jueves de cada semana se reúnen los participantes del MM para ofrecer y demandar excedentes y faltantes de potencia y energía. Estos excedentes y faltantes se asignan empezando por los precios más bajos ofrecidos.

Peaje:

Es el pago que devenga el propietario de las instalaciones de transmisión, transformación o distribución por permitir el uso de dichas instalaciones para la transportación de potencia y energía eléctrica por parte de terceros.

Potencia contratada:

Es la potencia establecida en un contrato de suministro entre un distribuidor y un usuario, obligando al distribuidor a tenerla disponible a requerimiento de éste, en cualquier momento. La potencia contratada da derecho a tener una demanda máxima de potencia igual al valor suscrito.

V. COMPRENSIÓN DEL NEGOCIO DE LA ENTIDAD Y EVALUACIÓN DEL AMBIENTE DE CONTROL

Sobre la base de la comprensión de las características de la gerencia, filosofía y estilo operativo, del compromiso general de la gerencia para producir informes financieros confiables, del compromiso de la gerencia para diseñar y mantener un proceso de contabilidad confiable, de la capacidad de la gerencia para controlar el negocio y de las actividades de las juntas de directores o del comité de auditoría, se concluye que el ambiente de control parece conducir al procesamiento **confiable** de la información financiera y a un control interno **efectivo**.

VI. EVALUACIÓN DE RIESGOS IDENTIFICADOS

Sobre la base en el entendimiento de las actividades principales de negocios, se resume los siguientes hechos importantes y/o transacciones inusuales que fueron identificados con el propósito de darles seguimiento previo a emitir el informe final, como auditores independientes al 31 de diciembre de 2007.

Los riesgos identificados a nivel de saldo de cuenta y error potencial, así como las respuestas de auditoría planeadas, se resumen a continuación:

Riesgo	Error(es) Potencial(es)	Enfoque de auditoría	Saldo de Cuenta	Clasificación/ Significancia
Insuficiencia en la reserva para cuentas incobrables.	Valuación	Pruebas sustantivas enfocadas	Cuentas por Cobrar	Alta
No recuperación de incrementos a tarifas aprobados por la Comisión Nacional de Energía Eléctrica- CNEE por impugnaciones de entes públicos o privados.	Valuación/ Integridad	Pruebas sustantivas enfocadas	Cuentas Por Cobrar/ Ventas	Alta
Falta de registro de la facturación cíclica	Registro Integridad/ Corte	Pruebas sustantivas enfocadas	Ingresos No Facturados	Alta

Insuficiencia de la reserva para cuentas incobrables

Condiciones

El análisis del reporte de cartera de consumidores al 31 de marzo de 2007 muestra la siguiente tendencia de los saldos por cobrar y su riesgo de recuperación:

	Saldos al	
	<u>31 de marzo</u>	<u>%</u>
Cartera (Tipo residencial, comercial e industrial con antigüedad superior a 5 meses)	Q 42, 382,419	52%

El plazo medio de cobro de la compañía al 31 de marzo de 2007, era de 51, 48 y 56 días respectivamente.

No recuperación de incrementos a tarifas aprobados por la CNEE por impugnaciones de entes públicos o privados.

Enfoque de auditoría- Pruebas sustantivas enfocadas

Las pruebas se fundamentarán en realizar un análisis de cobrabilidad apoyado en técnicas estadísticas y herramientas informáticas dada la automatización de la cartera, apoyados en un especialista de sistemas y servicios de seguridad de la computadora, especialista que forma parte del área de sistemas de la firma de auditoría.

Seguimiento a resoluciones emitidas por la CNEE y la verificación de la aplicación de dichos incrementos en el trimestre siguiente con base a kilovatios hora facturados, procedimientos de auditoría necesarios para satisfacerse del saldo de la reserva para cuentas incobrables.

Falta de registro de la facturación cíclica

Condición

La compañía no ha registrado el ajuste anual correspondiente al efecto de la facturación cíclica (ingresos devengados por servicios prestados a consumidores pendientes de facturación). A la fecha, este efecto asciende a Q 5.0 millones. Es práctica de la compañía registrar este ajuste a finales del tercer trimestre de cada año.

Enfoque de auditoría

Obtener el ajuste por facturación cíclica y la base de cálculo utilizada para el análisis.

Discutir con la Dirección de la Sociedad, la oportunidad del registro del efecto de la facturación cíclica.

VII. CONSIDERACIONES PRELIMINARES DE MATERIALIDAD Y ERROR TOLERABLE

<u>Materialidad</u>	<u>Error tolerable</u>	<u>Alcance para</u>	
		<u>AJE</u>	<u>RECS</u>
Q 18.9 millones	Q 7.5 millones	Q 750,000	Q 3.7 millones

A continuación el cálculo para establecer las consideraciones preliminares de materialidad y error tolerable.

<u>Descripción</u>	<u>Cálculo</u>
Tipo de Empresa:	Privada
Componente Crítico: Total de Ingresos anuales (a)	Q 2,603,424,655
% de referencia para Materialidad	0.5%
Materialidad después de Impuesto	13,017,123
% de Impuesto Sobre la Renta	31%
Materialidad antes de Impuesto	18,865,396
% de referencia Error Tolerable (b)	40%
Error Tolerable	7,546,158

- a) Corresponde a la proyección de los ingresos operacionales al 31 de marzo de 2007.
- b) Este porcentaje es a juicio del auditor con base al conocimiento del cliente auditado, expectativas de error, número de ajustes esperados, el % establecido de la materialidad antes de impuesto puede oscilar entre 10 y 80%.
- c) Para el caso se estableció una expectativa de error de Q 25,000,000 y un máximo de 3 ajustes esperados.

DETERMINACIÓN DE ALCANCE DE AJUSTES Y RECLASIFICACIONES

<u>Descripción</u>	<u>Cálculo</u>
Error Tolerable = Q 7,546,158	7,500,000
% de referencia para ajustes	10%
Alcance para ajustes	750,000
	5
Alcance para reclasificaciones (valor establecido tomando el monto del alcance para ajustes hasta un máximo de 5 veces a juicio profesional del auditor).	3,750,000

VIII. EVALUACIÓN DEL PROCESO CONTABLE

Sobre la base de la comprensión de las actividades principales de negocios, los saldos de cuentas afectados, las clases importantes de transacciones que se procesan sistemáticamente y aquéllas que no lo son y las políticas y procedimientos establecidos para mantener un nivel apropiado de segregación de funciones, se concluye en la **confiabilidad** aparente del procesamiento de la información financiera dentro de cada ciclo de negocios importante, y que el ambiente de procesamiento de la computadora relevante soporta el procesamiento confiable de la información financiera dentro de los ciclos de negocios relativos.

Conclusiones preliminares sobre la **confiabilidad** aparente del procesamiento de la información financiera en áreas significativas establecidas:

<u>Área Significativa</u> <u>(Ciclo de</u> <u>Negocios)</u>	<u>Conclusión</u> <u>Preliminar</u>	<u>Saldo(s) de Cuenta Afectado(s)</u>
Activos Fijos/Costeo de Proyectos	Confiable	Activos Fijos/propiedades
Administración del Inventario	Confiable	Inventarios/Gastos de operación
Gastos	Confiable	Cuentas por Pagar
Ingresos	Confiable	Cuentas por Cobrar/Ing. De operación
Nóminas y Personal	Confiable	Nómina
Tesorería	Confiable	Efectivo/Inversiones/Deuda/Doctos. Por pagar

IX. CLASIFICACIÓN DEL USO DE COMPUTADORAS POR EL CLIENTE

El uso de computadoras por el cliente ha sido evaluado como **dominante**, por lo que debe utilizarse a un especialista de servicios de seguridad de la computadora en la asignación, especialista que forma parte del área de sistemas de la firma de auditoría.

Conclusión preliminar sobre si el ambiente de Procesamiento de la Computadora Soporta el Procesamiento Confiable de Información Financiera en los Ciclos de Negocios Correspondientes:

<u>Nombre del Ambiente de Procesamiento de la Computadora</u>	<u>Conclusión Preliminar</u>
UNIX	Respalda

Relación entre los Ciclos de Negocios y el Ambiente de Procesamiento de la Computadora:

<u>Nombre del Ciclo de Negocios</u>	<u>Ambiente(s) de Procesamiento de la Computadora</u>
Activos Fijos/Costeo de Proyectos	UNIX
Administración del Inventario	UNIX
Gastos	UNIX
Ingresos	UNIX
Nóminas y Personal	UNIX
Tesorería	UNIX

X. COORDINACIÓN CON OTRAS DIVISIONES DE LA FIRMA

División de Tax:

Para brindar un valor agregado a las Compañías, es necesario involucrar a la división de Tax para que realice una revisión conceptual de todas las obligaciones fiscales, con el propósito de identificar asuntos de importancia para la declaración del ISR de fin de año. El área fiscal debe emitir un informe para uso interno, el cual se debe analizar e incluir los puntos de relevancia en la carta de recomendaciones a la gerencia.

División de servicios de seguridad informática:

Debido al alto volumen de transacciones y que los saldos relacionados con la cartera de consumidores está totalmente fragmentada en saldos menores se

prescinde del proceso de confirmación de saldos con autorización del socio de práctica y del socio de la asignación. Por lo tanto, para satisfacerse de la razonabilidad de los saldos de la cartera al 31 de diciembre de 2007 será necesario que la división de servicios de seguridad informática, realice pruebas de integridad del sistema de comercialización, complementadas con algunas pruebas de cobros posteriores aplicadas a una muestra limitada de consumidores.

El alcance del trabajo de servicios de seguridad informática se limitará a la revisión de los saldos de las siguientes carteras para verificar su exactitud e integridad:

1. Depósitos de consumidores
2. Ingresos por Facturación
 - 2.1 Registro de lecturas en Hand Held
 - 2.2 Facturación del mes de Septiembre de 2007
3. Antigüedad de saldos a septiembre de 2007

La división de servicios de seguridad informática debe emitir un informe para uso interno, el cual se analizará e incluirán los puntos de relevancia en la carta de recomendaciones a la gerencia.

XI. ANÁLISIS DEL ENTORNO DEL NEGOCIO

Análisis de variaciones

Como parte del análisis del entorno del negocio se analizará en cada revisión preliminar, las principales variaciones en cuentas de balance y resultados. Un resumen de estos análisis se incluirá en los papeles de trabajo.

<u>Revisión</u>	<u>Indexación</u>
Revisión a Marzo 07	F-21
Revisión a Junio 07	F-25 y 26
Revisión a Septiembre 07	F-20 1/2 y F-20 2/2
Revisión a Diciembre 07	F-20 y 21

XII. ENFOQUE GENERAL DE AUDITORÍA

Sobre la base del análisis desarrollado, en este memo se ha determinado una serie de riesgos de auditoría que requerirán de especial atención. El enfoque general de auditoría será el siguiente:

<u>Área</u>	<u>Enfoque general</u>
Riesgos específicos (Ver sección V) Cumplimiento con NAGAS y NIA's	Enfoque en dicha sección Ver detalle a continuación

PRODECIMIENTOS GENERALES A CUBRIR EN CADA REVISIÓN PARA CUMPLIR CON NAGAS Y NIA's

1. Análisis de variaciones en los estados financieros
2. Revisión de conciliaciones bancarias a alto nivel
3. Preparación de pruebas analíticas para la suficiencia de la estimación de cuentas incobrables
4. Revisión de la prescripción de impuestos por cobrar
5. Revisión de conciliación de transacciones con compañías relacionadas
6. Análisis de los cargos por honorarios de operación y valor agregado de distribución- VAD
7. Preparación del análisis del costo diferido de la tarifa
8. Revisión documental de las compras de energía
9. Revisión de documentación de soporte de bienes e instalaciones en servicio y obras en proceso
10. Preparación del cálculo de la depreciación de activos fijos
11. Pruebas de valuación de activos y pasivos en moneda extranjera

12. Análisis de las principales integraciones de pasivo a corto y largo plazo
13. Análisis de la deuda con instituciones financieras del exterior y locales
14. Movimiento del patrimonio de los accionistas
15. Preparación de informes
16. Lectura de actas
17. Confirmación con abogados
18. Confirmación de cuentas bancarias
19. Análisis de cumplimiento con regulaciones

Con base a los procedimientos realizados anteriormente, a continuación se presenta el modelo propuesto de un programa de planeación de auditoría:

ESTIMADO					PROCEDIMIENTOS	FASE	COMPLEMENTO DEL TRABAJO		
PERSONA							REF. PT	HECHO POR	TIEMPO (HH)
SOCIO	GERENTE	ENCARGADO	STAFF	TIEMPO (HH)					
					<p align="center">INFORMACIÓN FINANCIERA</p> <p>Preparare estados de trabajo y cédulas sumarias utilizando Win EWP.</p> <p>Preparar una cita con la secretaria del Consejo de Administración, para realizar la lectura de actas. Ligar los asuntos importantes a las otras áreas de trabajo</p> <p align="center">ÁREA SUSTANTIVA</p> <p align="center"><u>ACTIVO FIJO Y DEPRECIACIÓN ACUMULADA</u></p> <p>Obtener el movimiento de las cuentas de costo de activo fijo y depreciación acumulada y ligar a sumarias.</p> <p>Realizar voucheo de las principales adiciones de los activos fijos en general.</p> <p>Verificar el adecuado traslado de obras en proceso a las cuentas definitivas del costo.</p> <p>Realizar prueba global de depreciaciones gasto por el primer trimestre del año 2007.</p> <p align="center">INVERSIONES</p> <p>Actualizar movimiento de inversiones segregando el costo de la inversión y la participación de los resultados de las subsidiarias y ligue a sumaria.</p> <p>Prepare una prueba de valuación de la participación en los resultados obtenidos por las susbsidiarias al 31-Mar-2007, cualquier diferencia en valuación proponga el AJE correspondiente. Documento política de la Compañía para su registro.</p> <p>Obtener títulos de inversión en moneda extranjera; realizar valuación y verificar si aplica registro de intereses ganados por el período correspondiente.</p> <p>Si el título llegó a su vencimiento vouchee el cobro posterior o su reinversión.</p>				

ESTIMADO					PROCEDIMIENTOS	FASE	COMPLEMENTO DEL TRABAJO		
PERSONA							REF. PT	HECHO POR	TIEMPO (HH)
SOCIO	GERENTE	ENCARGADO	STAFF	TIEMPO (HH)					
					<p style="text-align: center;">EFFECTIVO</p> <p>Prepare una cédula que muestre el resumen de las conciliaciones bancarias. Ligue a sumaria.</p> <p>Realizar un memo sobre el estado de las conciliaciones bancarias de la Compañía, indicando las fechas de las más actualizadas y los hallazgos o ajustes que se hayan corrido en el proceso. Como parte del memo, preparar una cédula que muestre el resumen de las conciliaciones bancarias al 31-Mar-2007 y su ligue a sumaria.</p> <p>Envíe confirmaciones de saldos a los bancos y prepare una cédula de resumen de circularización.</p> <p style="text-align: center;">CUENTAS POR COBRAR – CONSUMIDORES</p> <p>Obtenga el análisis de deuda (por antigüedad) y ligue con sumarias.</p> <p>Planifique visita del equipo de computo para que realice revisiones de integridad del sistema de comercialización y a la vez para documentar las pruebas desde el sistema sobre facturación, cobro y antigüedad de saldos.</p> <p>Realice pruebas analíticas para verificar razonabilidad de la provisión para cuentas incobrables.</p> <p>La prueba deberá mostrar tendencias en facturación y en cobros, relacionando el plazo medio de cobro y el monto de la provisión de incobrables operada en los registros contables. Concluya en un breve memo.</p> <p>Complemente el análisis anterior, con discusiones con la Gerencia de Comercialización sobre avances de la gestión de cobro en el trimestre.</p> <p>La política de la Compañía para el registro de la facturación cíclica, es ajustarlo en Septiembre de cada año y un monitoreo de los saldos a fin de año. Si la variación entre Sep y Dic no es importante se dejan los saldos determinados a Septiembre, por lo que para la presente revisión no realice ningún trabajo sobre esta cuenta.</p>				

ESTIMADO					PROCEDIMIENTOS	FASE	COMPLEMENTO DEL TRABAJO		
PERSONA				TIEMPO (HH)			REF. PT	HECHO POR	TIEMPO (HH)
SOCIO	GERENTE	ENCARGADO	STAFF						
					<p align="center">OTRAS CUENTAS POR COBRAR</p> <p>Actualice el movimiento de Impuestos por Cobrar (IEMA e ISR) y ligue a sumaria. Analice la caducidad para el acreditamiento de estos (recuperabilidad) y de ser necesario involucre al equipo de TLBA. Prepare un breve memo que incluya el análisis anterior y la verificación de los pagos ocurridos en el trimestre con las correspondientes declaraciones de impuestos.</p> <p>Analice la integración de deudores nacionales por Q 27.6 millones. Documente como parte del inventario de cuentas.</p> <p>Realice un memo de transacciones entre partes relacionadas. Documentando políticas de EEGSA, naturaleza y movimiento de las transacciones. Ligue a sumarias y a WP de las subsidiarias.</p> <p align="center">INVENTARIOS</p> <p>Obtener listado de existencias de inventarios por categoría al cierre anual.</p> <p>Realizar observación física de los saldos de inventarios mayores. Anotar los artículos obsoletos, dañados o de lento movimiento.</p> <p>Realizar prueba de compilación de las tomas físicas realizadas y aclarar las diferencias determinadas. Proponer los ajustes correspondientes.</p> <p>Realizar prueba de valuación de los artículos observados físicamente, mediante el examen de las facturas que soporten los saldos en existencia. De obtenerse indicadores de sobreestimación de costos proponer los ajustes aplicables extrapolando las diferencias determinadas.</p> <p>Realizar prueba de valor neto de realización sobre los artículos observados físicamente.</p> <p>Determinar la necesidad de registrar reservas adicionales sobre aquellos artículos obsoletos, dañados o de lento movimiento.</p>				

ESTIMADO					PROCEDIMIENTOS	FASE	COMPLEMENTO DEL TRABAJO		
PERSONA							REF. PT	HECHO POR	TIEMPO (HH)
SOCIO	GERENTE	ENCARGADO	STAFF	TIEMPO (HH)					
					<p align="center">GASTOS ANTICIPADOS</p> <p>Ligar la cuenta control “Anticipos Devolución de Conexiones” con sumarias y con el correspondiente pasivo.</p> <p>Prepare un memo que resuma la revisión del ajuste trimestral de la tarifa. Dicha revisión debe incluir:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Revisión analítica de integración de compras de energía en KW y Valores y documentación de variaciones inusuales en el precio por KW . • Voucheo de un mes completo de compras de energía y ligue de principales variables contra los correspondientes contratos de energía. (Precio de Energía, Precio de Potencia, Precio de Peaje, Precio de ajustes por combustible, tipos de cambio y otros). • Revisión del cálculo preparado por EEGSA de acuerdo con la resolución CNEE que regula la tarifa trimestral. • Verificación de resolución de la CNEE aprobando el cálculo. Cualquier diferencia proponer el ajuste correspondiente. <p align="center">CRÉDITO MERCANTIL Y GASTOS PREOPERATIVOS</p> <p>Prepare el movimiento de la cuenta (costo y amortizaciones acumuladas) y ligue a sumaria.</p> <p>Las amortizaciones del trimestre ligarlas a los resultados de operación.</p> <p>Documento política de amortización de la Compañía.</p> <p>Realice una prueba global del gasto por amortización y ligue a resultados</p> <p align="center">OTROS ACTIVOS</p> <p>Realice un movimiento de la cuenta “Pagos anticipados por refinanciamiento”, ligar el saldo a sumarias, ligue de las amortizaciones a resultados y preparar prueba global de amortizaciones.</p>				

ESTIMADO					PROCEDIMIENTOS	FASE	COMPLEMENTO DEL TRABAJO		
PERSONA							REF. PT	HECHO POR	TIEM PO (HH)
SOCIO	GERENTE	ENCARGADO	STAFF	TIEM-PO (HH)					
					<p style="text-align: center;">PATRIMONIO</p> <p>Realice el movimiento de las cuentas de patrimonio del primer trimestre 2007 y ligue a otras áreas de trabajo.</p> <p style="text-align: center;">PROVEEDORES DE ENERGÍA</p> <p>Obtener integración al 31-Mar-2007 y ligar a sumaria.</p> <p>Preparar un movimiento del trimestre y las compras de energía ligarlas al área de Gastos anticipados.</p> <p>Documentar procedimientos de la Compañía y verificar contra documentación de respaldo los pagos.</p> <p style="text-align: center;">DEUDA A LARGO PLAZO</p> <p>Preparar un movimiento de la cuenta y ligar a sumaria.</p> <p>Realizar prueba de valuación de M/E.</p> <p>Realizar prueba global de intereses y de comisiones en garantía de préstamos y ligue a resultados de operación.</p> <p>Actualizar cuadro de cláusulas y modificaciones de convenio de préstamo Banco XZ y realizar análisis de cumplimiento.</p> <p>Documentar tasa de interés, vencimiento, garantía y otros aplicables y obtener documentación de respaldo de los anticipos recibidos de accionistas.</p> <p style="text-align: center;">CUENTAS POR PAGAR</p> <p>Realizar el movimiento de cuentas por pagar y verificar contra documentación de respaldo cargos por derecho de operador y pagos.</p> <p>Realice el movimiento de la cuenta ISR por Pagar Obtenga la declaración de ISR correspondiente al 2007 y ligue a pasivo por ISR.</p>				

ESTIMADO					PROCEDIMIENTOS	FASE	COMPLEMENTO DEL TRABAJO		
PERSONA				TIEM-PO (HH)			REF. PT	HECHO POR	TIEM PO (HH)
SOCIO	GERENTE	ENCARGADO	STAFF	TIEM-PO (HH)					
					<p align="center">COSTOS Y GASTOS</p> <p>Ligue a prueba global del Fee Operator.</p> <p>Efectué cálculo global de nóminas y de prestaciones laborales.</p> <p>Hacer voucheo por los gastos más importantes de acuerdo al error tolerable de acuerdo a la guía de auditoría específica.</p>				

Elaborado:

 JS
 Encargado

Aprobación:

 GG
 Socio

 MC
 Gerente de Auditoría

CONCLUSIONES

1. La planeación de un trabajo de auditoría para una empresa distribuidora de energía eléctrica tiene como objetivo principal desarrollar estrategias adecuadas y conducir al auditor a decisiones apropiadas acerca de la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas de auditoría. Adicionalmente, permite prever situaciones o áreas de riesgo, desempeñar la auditoría en forma efectiva y eficiente evitando la duplicidad de esfuerzos y funciones, facilitando al Contador Público y Auditor prestar un servicio de calidad a un costo razonable y ahorro de tiempo en el trabajo de auditoría.
2. Las Distribuidoras de Energía Eléctrica corresponden a un sub sector económico con un grado de responsabilidad social mucho mayor que el resto de industrias, ya que los servicios que proveen constituyen servicios básicos. Es por ello, que los Estados Financieros que el Contador Público y Auditor audita toman especial relevancia para los usuarios de los mismos y son en muchos países la base para la revisión de tarifas de energía eléctrica que realizan los entes reguladores. También, por la naturaleza de las operaciones de estas compañías, su estructura de deuda es importante y los indicadores financieros que deben cumplir ante las Entidades Financieras deben ser calculados sobre cifras razonables.
3. El conocimiento y/o comprensión del negocio del cliente, es la base principal para el desarrollo de una planeación adecuada; el conocimiento del negocio combinado al criterio y experiencia del auditor actuante, permitirá determinar las áreas críticas del cliente, identificar y comprender los eventos, transacciones y prácticas que, a juicio del auditor, pueden tener un efecto significativo sobre el compromiso de auditoría y los estados financieros, así como para determinar los procedimientos de auditoría más adecuados para el desarrollo de una auditoría eficiente.

4. Es oportuno obtener una comprensión suficiente del proceso contable, para estar en condiciones de identificar riesgos específicos asociados con el proceso contable y para desarrollar un plan de auditoría apropiado, que mitigue el riesgo de auditoría, así como la identificación de los riesgos por cuentas dentro de los estados financieros de la entidad auditada. Asimismo, clasificar el uso de computadoras por parte del cliente como "dominante", "significativo" o "menor" para determinar la naturaleza y alcance requerido de la comprensión del uso de computadoras y la necesidad de la ayuda de un especialista. Cuando la clasificación es dominante, es de involucrar a un especialista en servicios de seguridad de la computadora en la obtención de la comprensión del proceso contable.
5. Derivado de la comprensión del negocio, proceso contable y ciclos de negocios el auditor puede desarrollar objetivos de servicios al cliente en áreas donde haya detectado que le pueden ser útiles, entre estos servicios se pueden mencionar: Contabilidad, Asesoría Fiscal, Consultoría Administrativa, Organización de Sistemas entre otras.
6. Para que el trabajo de auditoría externa pueda desarrollarse en forma eficiente, es necesaria la planeación adecuada del trabajo de auditoría, la cual ayudará a asegurar que se presta atención adecuada a áreas importantes de la auditoría, que los problemas potenciales son identificados y que el trabajo es completado en forma expedita. Adicionalmente, a desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperados de la auditoría, por lo que se confirma la hipótesis planteada, ya que en la misma se afirman los pasos indicados. Asimismo, los objetivos generales y específicos propuestos en el Plan de Investigación.

RECOMENDACIONES

1. Se recomienda al Contador Público y Auditor que en el proceso de elaboración de la planeación de un trabajo de auditoría establezca y documente la estrategia general de la auditoría para el trabajo y desarrollar un plan de auditoría, para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo. La estrategia general fija la naturaleza, el alcance, oportunidad y dirección del trabajo, y guía el desarrollo del plan de auditoría más detallado.
2. El Contador Público y Auditor al planear la auditoría de estados financieros de una empresa distribuidora de energía eléctrica es necesario que obtenga un conocimiento del negocio del cliente, ya que es la base principal para el desarrollo de una planeación adecuada y esto, combinado al criterio y experiencia del auditor actuante, le permitirá determinar las áreas críticas, principales riesgos y los procedimientos más adecuados para el desarrollo de una auditoría eficiente.
3. Se sugiere invertir tiempo en la comprensión del negocio, de las características de la gerencia, filosofía y estilo operativo, del compromiso general de la gerencia para producir informes financieros confiables, para diseñar y mantener un proceso de contabilidad confiable, de la capacidad de la gerencia para controlar el negocio y de las actividades de las juntas de directores, así como de sus principales riesgos, previo a la elaboración de la planeación de auditoría, pues de este modo se podrán enfocar en forma más eficientes los procedimientos de auditoría en las áreas críticas e importantes, que coloquen al Contador Público y Auditor en una posición más firme para poder expresar una opinión acerca de los estados financieros.
4. La evaluación preliminar del riesgo específico identificado debe realizarse considerando la forma en que el cliente administra el riesgo. Esa forma de administrar el riesgo debe ser identificada y verificada con el propósito de respaldar

la evaluación del riesgo y dar respuesta a esa evaluación preliminar para establecer los procedimientos de auditoría.

5. Analizar las condiciones del negocio y su situación económica, así como otros factores internos y externos que afectan al negocio, para identificar indicadores de posibles problemas de negocio en marcha.
6. El Contador Público y Auditor es importante que actualice constantemente sus conocimientos relativos (pero no limitados) a la planeación del trabajo de auditoría, ya que es un proceso de vital importancia y la guía de todo trabajo a ejecutar.

BIBLIOGRAFÍA

1. Administrador del Mercado Mayorista. - Reglamento del Administrador del Mercado Mayorista - Acuerdo Gubernativo 299-98. Guatemala –2007.
2. American Institute of Certified Public, INC, Statement on Auditing Standards (SAS), 2006.
3. Congreso de la República de Guatemala. – Código de Comercio de Guatemala. - Decreto No. 270 y sus reformas. - Guatemala –2002.
4. Congreso de la República de Guatemala. – Ley del Impuesto al Valor Agregado. - Decreto No. 27-92 y sus reformas. - Guatemala. –2004.
5. Congreso de la República de Guatemala. – Ley del Impuesto sobre la Renta. -Decreto No. 26-92 y sus reformas. - Guatemala. –2004.
6. Congreso de la República de Guatemala. – Ley General de Electricidad - Decreto No. 93-96. Guatemala -1996.
7. Congreso de la República de Guatemala. – Reformas a la Ley del Impuesto sobre la Renta. -Decreto No. 18-04 y sus reformas. - Guatemala. –2004.
8. Grupo Editorial Océano, Enciclopedia de la Auditoría, 2ª. Edición. España, 1999.
9. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores –IGCPA- Comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría, Norma No. 3 Pg. 11

10. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores –IGCPA- Normas de Auditoría Generalmente aceptadas en Guatemala, 1998.
11. International Federation of Accountants. Normas Internacionales de Auditoría. Traductor Jorge Abenamar Suárez Arana, IMCP, Edición 2006.
12. Internacional Financial Reporting Standards-IFRS, 2005.
13. John W. Cook y Gary M. Winkle 1987, Auditoría, 3° edición, Editorial McGRAW-HILL, Buenos Aires - Argentina.
14. Ministerio de Energía y Minas. - Reglamento de la Ley General de Electricidad Acuerdo Gubernativo 68-2007. Guatemala -2007.
15. Sitio de Internet www.cnee.gob.gt
16. Sotomayor Amado, González Burnes Alfonso, McGraw-Hill|Juan Enrique Interamericana de Editores, México DF., 1997. Committee of Sponsoring Organizations (COSO). - Control Interno
17. Universidad de San Carlos de Guatemala.- Facultad de Ciencias Económicas- Material de apoyo para las pláticas de orientación para la elaboración de tesis - 2002.
18. Universidad de San Carlos de Guatemala.- Facultad de Ciencias Económicas- Rolando Eliseo Ortiz Rosales- Material de apoyo Plan de Investigación (Guía Metodológica)- 2002.
19. Universidad Mariano Egaña 2001, Boletín de Investigación Empreciencias, Dirección de Investigación, Santiago - Chile.