

**UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS**

**PROCEDIMIENTO ANALÍTICO COMO PARTE FUNDAMENTAL DE LA PLANEACIÓN  
DE UNA AUDITORÍA EXTERNA EN UNA EMPRESA FARMACÉUTICA**

**TESIS**

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

**POR**

**SELVIN CAMILO MORALES MONGE**

**PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE**

**CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR**

**EN EL GRADO ACADÉMICO DE LICENCIADO**

**GUATEMALA, SEPTIEMBRE DE 2007**

**JUNTA DIRECTIVA DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS DE LA UNIVERSIDAD  
DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

<b>DECANO</b>	Lic. José Rolando Secaida Morales
<b>SECRETARIO</b>	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
<b>VOCAL 1º.</b>	Lic. Cantón Lee Villela
<b>VOCAL 2º.</b>	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
<b>VOCAL 3º.</b>	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
<b>VOCAL 4º.</b>	S.B. Roselyn Janette Salgado Ico
<b>VOCAL 5º.</b>	P.C. Deiby Boanerges Ramírez Valenzuela

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

<b>MATEMATICA-ESTADISTICA</b>	Lic. Oscar Noé López Cordon
<b>CONTABILIDAD</b>	Lic. Jorge Alberto Trujillo Corzo
<b>AUDITORIA</b>	Lic. Manuel Fernando Morales García

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

<b>PRESIDENTE</b>	Lic. Sergio Arturo Sosa Rivas
<b>EXAMINADOR</b>	Lic. Salvador Giovanni Garrido Valdéz
<b>EXAMINADOR</b>	Lic. Manuel Alberto Selva Rodas

Luis Oscar Ricardo De la Rosa  
Contador Público y Auditor – M.A.I.  
Colegiado No. 2,547

Guatemala, 12 de julio de 2006

Licenciado  
Eduardo Antonio Velásquez Carrera, M.Sc.  
Decano  
Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Ciudad Universitaria

Estimado Señor Decano:

Por este medio informo que en cumplimiento del nombramiento No. DIC.AUD. 86-2004 de fecha veinte (20) de julio de dos mil cuatro (2004) de esa Decanatura, he procedido a asesorar al estudiante **SELVIN CAMILO MORALES MONGE** con carné No. 97-15112 en el desarrollo de su trabajo de tesis titulado "Procedimiento Analítico como parte fundamental de la Planeación de una Auditoria Externa en una Empresa Farmacéutica".

En mi opinión el contenido y alcance de los temas cubiertos constituirán un valioso aporte para nuestra profesión y para el tipo de empresa estudiada, por lo que recomiendo sea aceptado para su evaluación en el examen privado de mérito, previo a conferirsele el título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciado. Atentamente

" ID Y ENSEÑAD A TODOS "

  
Lic. Luis O. Ricardo De la Rosa



UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONÓMICAS

Edificio "S-5"  
Ciudad Universitaria, Zona 12  
Guatemala, Centroamérica

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS. GUATEMALA,  
VEINTIDOS DE OCTUBRE DE DOS MIL SIETE.**

Con base en el Punto SEXTO, inciso 6.1, Subinciso 6.1.1 del Acta 29-2007 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 16 de octubre de 2007, se conoció el Acta AUDITORIA 164-2007 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 11 de septiembre de 2007 y el trabajo de Tesis denominado: "PROCEDIMIENTO ANALITICO COMO PARTE FUNDAMENTAL DE LA PLANEACION DE UNA AUDITORIA EXTERNA EN UNA EMPRESA FARMACEUTICA", que para su graduación profesional presentó el estudiante SELVIN CAMILO MORALES MONGE, autorizándose su impresión.

Atentamente,

**"ID Y ENSEÑAD A TODOS"**

  
LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES  
SECRETARIO



  
LIC. JOSÉ ROLANDO SECAIDA MORALES  
DECANO



Smp.

## **DEDICATORIA**

### **A DIOS:**

Con infinito agradecimiento por ser la luz de mi vida.

### **A MIS PADRES:**

Julio Roberto Morales y Marta Julia Monge de Morales por el amor incondicional que me han brindado en todo momento.

### **A MI HERMANO:**

Julio Roberto Morales Monge, por todo su apoyo, cariño y comprensión.

### **A MI SOBRINA:**

Evelyn Morales, por ser fuente de inspiración.

### **A MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS:**

Gabriela, Armando, Wilson, Celeste, Mariela, Coralia, Yahaira, Paola, Cristina, José, Romeo, Bernarda, Jessica, Karla, Byron, Elmer, Daniel y Edgar, por su amistad sincera.

### **A MI ASESOR DE TESIS:**

Lic. Ricardo de la Rosa por sus conocimientos transmitidos.

### **A MI SUPERVISOR DE TESIS:**

Lic. César Armando Dónis Díaz, por sus sabias enseñanzas.

### **A UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA**

### **A USTED**

## **INDICE**

### **CONTENIDO**

#### **DESCRIPCIÓN**

#### **PÁGINA**

### **INTRODUCCIÓN**

#### **CAPÍTULO I**

#### **LA INDUSTRIA FARMACÉUTICA**

1.1	Definición	1
1.2	Antecedentes	1
1.3	Generalidades sobre la industria farmacéutica	2
1.3.1	Productos químicos industriales y sustancias relacionadas con fármacos	5
1.3.1.1	Productos químicos industriales	6
1.3.1.1	Sustancias relacionadas con fármacos	6
1.4	Desarrollo en Guatemala	7
1.5	La Industria farmacéutica nacional	7
1.6	Aspectos legales	8
1.6.1	Código de salud Decreto 90-97	8
1.6.2	Código de comercio Decreto 2-70	11
1.6.3	Legislación aplicable	11

#### **CAPÍTULO II**

#### **LA AUDITORÍA EXTERNA**

2.1	Auditoría	13
2.1.1	Auditoría Externa	13
2.1.2	Auditor Independiente	13
2.2	Objetivos de la auditoría externa	13
2.3	Fases de la auditoría externa	14
2.3.1	Evaluación de riesgos y planificación del trabajo de campo	15
2.3.2	Realización del trabajo de campo	16
2.3.3	Entrega del informe de auditoría	16
2.4	Riesgos de auditoría externa	17
2.4.1	Riesgos de control	18
2.4.2	Riesgos de detección	19
2.4.3	Riesgo inherente	20
2.5	Procedimientos y técnicas de auditoría	22
2.5.1	Procedimientos de auditoría	22
2.5.1.1	Objetivo de los procedimientos	22
2.5.1.2	Alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría	22
2.5.1.2.1	Alcance	22

<b><u>DESCRIPCIÓN</u></b>	<b><u>CONTENIDO</u></b>	<b><u>PÁGINA</u></b>
2.5.1.2.2	Naturaleza	23
2.5.1.2.3	Oportunidad	23
2.5.1.3	Limitaciones en el alcance de los procedimientos	24
2.5.2	Técnicas de auditoría	24
2.5.2.1	Clasificación de las técnicas de auditoría	24
2.6	Responsabilidad de la auditoría externa	26

**CAPÍTULO III**  
**PLANEACIÓN Y SUPERVISIÓN DE AUDITORÍA**

3.1	Definición	27
3.2	Importancia de la planeación	27
3.3	Objetivos de la planeación de auditoría	27
3.4	Proceso de planeación	28
3.4.1	Conocimiento del cliente y del medio en que opera	28
3.4.2	Comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno	30
3.4.2.1	Estudio y evaluación del control interno contable	30
3.4.2.2	Conocimiento del proceso contable	31
3.4.3	Riesgo e importancia relativa	32
3.4.4	Naturaleza, tempos y alcance de los procedimientos	32
3.4.5	Coordinación, dirección, supervisión y revisión	32
3.4.5.1	Supervisión	33
3.4.5.2	Alcance y extensión de la supervisión	33
3.4.5.3	Responsabilidad de la supervisión	34
3.4.6	Otros	34
3.5	Memorando de planeación	34
3.5.1	Asuntos técnicos, asuntos de logística y asuntos de servicio al cliente	35
3.6	El programa de auditoría	37
3.6.1	Objetivos	37
3.6.2	Importancia	37
3.6.3	Obligatoriedad	38
3.6.4	Tipos de programas de auditoría	38
3.6.5	Flexibilidad de los programas	39
3.7	Aspectos básicos a considerar en la elaboración de un memorando de planeación y programa general de trabajo	39

<b><u>DESCRIPCIÓN</u></b>	<b><u>CONTENIDO</u></b>	<b><u>PÁGINA</u></b>
<b><u>CAPÍTULO IV</u></b>		
<b><u>PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS COMO PARTE FUNDAMENTAL EN EL</u></b>		
<b><u>PROCESO DE PLANEACIÓN DE UNA AUDITORÍA EXTERNA</u></b>		
4.1	Definición	41
4.2	Naturaleza y propósito de los procedimientos analíticos	42
4.3	Categorías de los procedimientos analíticos	43
4.3.1	Pruebas de razonabilidad	43
4.3.2	Análisis de tendencias	43
4.3.3	Análisis de relaciones	43
4.4	Grado de confiabilidad de los procedimientos analíticos	44
4.5	Investigación de partidas inusuales	45
4.6	Cómo efectuar procedimientos analíticos	45
4.7	Consideración de la independencia y confiabilidad de los datos financieros y de operación	47
4.8	Cálculo con la predicción y comparación con el monto registrado	48
4.9	Obtención de explicaciones de las diferencias significativas	48
4.10	Hallazgos de auditoría al planear procedimientos analíticos	49
4.11	Documentación de los procedimientos analíticos	49
4.12	Procedimientos analíticos para evaluar si una compañía continúa como negocio en marcha	50
4.13	Procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos	50
4.14	Etapas de aplicación de los procedimientos analíticos	51
4.15	Procedimientos analíticos al planear la auditoría	51
4.15.1	Negocio de la entidad	53
4.15.2	Entorno de la industria	54
4.15.3	Situación financiera y rentabilidad	54
4.15.4	Función y ejecución administrativa	54
4.15.5	Información financiera	55
4.15.6	Ambiente SIC (Sistema de información computarizada)	55
4.15.7	Otros aspectos	56
4.16	Aplicación de los procedimientos analíticos en la planeación de auditoría	56
4.16.1	Análisis e interpretación de estados financieros	56
4.16.2	Objetivos	56
4.16.3	Métodos de análisis	57
4.16.3.1	Análisis horizontal	57
4.16.3.1.1	Revisión analítica	57
4.16.3.1.2	Revisión analítica como análisis sustantivo	60
4.16.3.1.3	Técnicas para elaborar revisión analítica	62

<b><u>DESCRIPCIÓN</u></b>	<b><u>CONTENIDO</u></b>	<b><u>PÁGINA</u></b>
4.16.3.1.4	Requisitos para realizar una revisión analítica	65
4.16.3.2	Análisis vertical	65
4.16.3.2.1	Método de razones financieras	66
4.16.3.2.1.1	Razones de solvencia	66
4.16.3.2.1.2	Razones de estabilidad	67
4.16.3.2.1.3	Razones de rentabilidad	69
4.16.3.2.1.3	Razones de actividad	70
4.16.3.2.2	Razones estándar (estadísticas)	72
4.16.3.2.3	Método de porcentos integrales	73
4.17	Documentación de las fuentes de información	74

**CAPÍTULO V**  
**APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS EN LA PLANEACIÓN DE UNA**  
**AUDITORÍA EN UNA EMPRESA FARMACÉUTICA (CASO PRÁCTICO)**

5.1	Información general	75
5.2	Información específica	75
5.3	Propuesta de servicios profesionales	77
5.4	Estados financieros del cliente	82
5.5	Procedimientos analíticos aplicados en la fase de planeación de auditoría de una compañía farmacéutica	88
5.5.1	Índice de papeles de trabajo	88
5.5.2	Selección de cuentas importantes para la aplicación de procedimientos analíticos	88
5.5.3	Memorando de planeación (matriz de riesgos)	91
5.5.4	Determinación de la materialidad	118
5.6	Aplicación de procedimientos analíticos	119
5.6.1	Procedimientos analíticos con información financiera	119
5.6.1.1	Revisión analítica de los estados financieros	119
5.6.1.1.1	Revisión analítica del rubro de efectivo	120
5.6.1.1.2	Revisión analítica del rubro de cuentas por cobrar	122
5.6.1.1.3	Revisión analítica del rubro de inventarios	126
5.6.1.1.4	Revisión analítica del rubro de cuentas por pagar corto plazo	131
5.6.1.1.5	Revisión analítica del rubro de ventas	134
5.6.1.1.6	Revisión analítica del rubro de costo de ventas	136
5.6.1.1.7	Revisión analítica del rubro de gastos de operación	138
5.6.1.2	Procedimientos de revisión analítica a través de razones financieras	140
5.6.1.3	Análisis de tendencias del estado de resultados	148

<b><u>DESCRIPCIÓN</u></b>	<b><u>CONTENIDO</u></b>	<b><u>PÁGINA</u></b>
5.6.2	Aplicación de procedimientos analíticos por medio de información no financiera	150
5.6.2.1	Memorando de conocimiento de la entidad	150
5.6.2.2	Memorando de comprensión del sistema de control interno	155
5.6.3	Programas de auditoría	161
<b>CONCLUSIONES</b>		173
<b>RECOMENDACIONES</b>		175
<b>BIBLIOGRAFÍA</b>		177

## INTRODUCCIÓN

En una auditoría de estados financieros el Contador Público y Auditor, debe poseer la capacidad de analizar la situación financiera de una compañía, con el propósito de identificar, investigar y evaluar las situaciones que pueden constituir riesgos para la misma.

Para desarrollar una auditoría eficiente, es esencial que el auditor realice una planeación del trabajo, tomando en cuenta todas las herramientas que le puedan ser de utilidad.

El proceso de planeación de auditoría, está encaminada a desarrollar la estrategia a seguir para conducir a decisiones apropiadas acerca de la naturaleza, oportunidad y alcance del trabajo a realizar. Para ello el auditor debe comprender el negocio del cliente y el ambiente en el cual opera, lo cual se logra a través de la aplicación de procedimientos analíticos, siendo éstos una parte fundamental en esta etapa, ya que consisten en una serie de comparaciones, cálculos, indagaciones, inspecciones y observaciones para analizar y desarrollar expectativas sobre las relaciones entre los datos financieros y los de operación, ya que los procedimientos analíticos se utilizan para asistir en la planeación de la auditoría mediante la identificación de cuentas significativas de los estados financieros, clases de transacciones y aseveraciones de los estados financieros que tengan un riesgo relativamente más alto de contener errores e irregularidades significativos; para asistir en la revisión e interpretación de los hallazgos de auditoría; para asistir en el desarrollo de información que sea útil para los informes al cliente y para obtener evidencia efectiva de auditoría. Además permiten al auditor externo identificar las áreas importantes, áreas críticas y de riesgo probable.

Un procedimiento analítico inicia con la predicción por parte del auditor, seguido de la comparación de las predicciones realizadas con la información obtenida, y concluyendo con el uso del juicio profesional en la investigación y conclusión con respecto a las diferencias que se observen.

Considerando lo antes enunciado, el propósito de la investigación "Procedimiento Analítico como parte Fundamental de la Planeación de una Auditoría Externa en una Empresa Farmacéutica", es dar a conocer un enfoque el cual se centraliza en la etapa de la planeación de la auditoría, por lo tanto con base a la investigación realizada, la estructura de la misma se encuentra conformada de la forma siguiente:

El capítulo I, se denomina "La Industria Farmacéutica" en el cual se describe un marco sobre las generalidades de este tipo de industria y su evolución en el medio guatemalteco, tales como su definición, antecedentes, desarrollo en Guatemala e importancia, así como también los aspectos legales y fiscales a considerar.

El capítulo II, constituye una visión generalizada de "La Auditoría Externa", en la cual se describen conceptos de la auditoría, resaltando que la misma es la evaluación de operaciones, transacciones y registros financieros realizada por una persona o firma independiente de capacidad y competencia profesional, con el objeto de determinar si la información es confiable, oportuna y útil, ya que todo ello debe formar parte de los conocimientos de un Contador Público y Auditor.

El capítulo III presenta un enfoque de "La Planeación y Supervisión de Auditoría", la cual constituye una etapa fundamental en una auditoría de estados financieros, ya que representa el camino a seguir, para la toma de decisiones acerca de la naturaleza, oportunidad y alcance del trabajo de auditoría.

Seguidamente se presenta el capítulo IV, el cual se denomina "Procedimientos Analíticos como parte Fundamental en el Proceso de Planeación de una Auditoría Externa", siendo uno de los capítulos principales del presente trabajo en el cual se describen aspectos como definición, naturaleza y propósitos, grado de confiabilidad, documentación y aplicación de los mismos, así como también una breve descripción del análisis de estados financieros.

Por último se presenta el capítulo V, el cual constituye el caso práctico, en el cual se desarrolla ampliamente el tema, exponiéndose la metodología que puede emplearse y a la vez se presentan ejemplos basados en estados financieros supuestos. La razón de incluir este capítulo, es proporcionar al lector una serie de procedimientos analíticos aplicados, basados en sucesos que se presentan en la vida cotidiana.

Al final se presentan conclusiones sobre el tema desarrollado y recomendaciones que se consideran útiles para el ejercicio de la profesión del Auditor.

## **CAPITULO I**

### **LA INDUSTRIA FARMACÉUTICA**

---

#### **1.1 Definición:**

Son las empresas que se dedican a la producción de artículos para el cuidado de la salud (medicinas) de los seres humanos y animales. De acuerdo a lo tipificado en el artículo 182 del Código de Salud, decreto número 90-97, son establecimientos farmacéuticos, los laboratorios de producción y control de calidad de productos farmacéuticos y similares, droguerías, distribuidoras, farmacias, depósitos dentales y ventas de medicinas.

#### **1.2 Antecedentes:**

El vocablo farmacia es de origen griego y quiere decir "Medicamento" o "Veneno". Roberto Díaz Castillo en su libro Museo de la Farmacia en Guatemala, menciona que la farmacia unida a la medicina, apareció en España en el siglo X, cuando los árabes importaron las primeras boticas públicas.

Los farmacéuticos españoles lograron fama de ser los mejores del mundo, debido a que los árabes les enseñaron las propiedades de vegetales desconocidos en Europa. El descubrimiento de América contribuyó considerablemente al desarrollo de las disciplinas farmacéuticas, ya que las boticas españolas se llenaron de nuevas especies, de muchas variedades botánicas de inimaginables cualidades curativas.

La farmacia llega a nuestro país con la conquista y la colonización. A los cronistas que llegaron a Guatemala con los conquistadores y colonizadores españoles, se debe la existencia de algunos datos importantes relacionados con las plantas medicinales usadas en infusiones y masticados que se utilizaron como medicamentos en la sociedad precolombina.

Terminada la guerra de la conquista que se inició en el año 1524, y en pleno proceso de colonización, los reyes católicos promulgaron las primeras leyes tendientes a normar la preparación y el expendio de medicinas, intentando así evitar que las diversas disciplinas del campo de la medicina, fueran ejercidas por personas no calificadas. Aquí surgió el tribunal

examinador encargado de expedir licencias, para que cada uno de los que participaba en diferentes disciplinas se dedicara a su oficio.

Hacia 1563, Felipe II emitió las disposiciones que regularon las actividades farmacéuticas, dentro de estas disposiciones incluía una que obligaba a dominar el latín, a las personas que pretendieran participar en los exámenes para obtener licencias para dedicarse a físico, cirujano, boticario, herbario y especiero.

En el período que se inicia con la declaración de independencia el 15 de septiembre de 1821, la asamblea constituyente dicta una serie de preceptos legales enfocados a regir la enseñanza y el ejercicio de la farmacia.

### **1.3 Generalidades sobre la Industria Farmacéutica**

La industria farmacéutica es un sector dedicado a la fabricación y preparación de productos químicos medicinales para la prevención o tratamiento de las enfermedades. Algunas empresas del sector fabrican productos químicos farmacéuticos a granel (producción primaria), y todas ellas los preparan para su uso médico mediante métodos conocidos colectivamente como producción secundaria. Entre los procesos de producción secundaria, altamente automatizados, se encuentran la fabricación de fármacos dosificados, como pastillas, cápsulas o sobres para administración oral, soluciones para inyección, óvulos y supositorios.

Otros preparados pueden succionarse como los caramelos, tomarse oralmente (como los jarabes) o administrarse en forma de inhalaciones con aerosoles dosificados, de gotas para la nariz, orejas u ojos, o de cremas, pomadas y lociones aplicadas sobre la piel. Algunas empresas también fabrican anestésicos y medios de contraste utilizados para visualizar estructuras corporales mediante rayos X o resonancia magnética nuclear (RMN).

Muchas compañías farmacéuticas realizan tareas de investigación y desarrollo (I+D) con el fin de introducir nuevos tratamientos mejorados. En algunos países, cada etapa de pruebas de nuevos fármacos con animales domésticos (de granja o de laboratorio) o con seres humanos, tiene que recibir la autorización de los organismos reguladores nacionales. Si se produce la aprobación final se concede la autorización para utilizarlos en condiciones determinadas. En otros países se puede obtener el permiso de distribuir un fármaco presentando la autorización del país de origen.

Una gran parte de la producción de la industria farmacéutica corresponde a vacunas. La mayoría de las vacunas son inyectables, aunque algunas se administran por vía oral, en particular la vacuna de Sabin contra la poliomielitis, desarrollada a mediados de la década de 1950. Las vacunas protegen en el organismo sometiéndole a un agente patógeno debilitado, lo cual le ayuda a crear nuevos anticuerpos (inmunización a largo plazo) o proporcionándole anticuerpos activos (una solución más temporal).

La mayoría de los países conceden patentes para los medicamentos o fármacos recientemente desarrollados o modificados, por periodos de unos 15 años a partir de la fecha de autorización. Las compañías asignan una marca registrada a sus innovaciones, que pasan a ser de su propiedad exclusiva. Además, los nuevos medicamentos reciben un nombre genérico oficial de propiedad pública. Una vez que expira la patente, cualquier empresa que cumpla las normas del organismo regulador puede fabricar y vender productos con el nombre genérico.

La mayor parte de las empresas farmacéuticas tienen carácter internacional y poseen filiales en muchos países. El sector, tecnológicamente muy adelantado, da ocupación a muchos licenciados universitarios, como biólogos, bioquímicos, químicos, ingenieros, microbiólogos, farmacéuticos, farmacólogos, médicos, físicos y veterinarios, así como diplomados en enfermería. Estos profesionales trabajan en investigación y desarrollo (I+D), producción, control de calidad, marketing, representación médica, relaciones públicas o administración general. En 1994, las dos mayores empresas farmacéuticas del mundo eran la británica Glaxo y la norteamericana Merck & CO. Cada una de ellas ocupa a unas 50.000 personas en todo el mundo, de las que unos 7.000 son licenciados universitarios. La industria farmacéutica es un importante elemento de los sistemas de asistencia sanitaria de todo el mundo; está constituida por numerosas organizaciones públicas y privadas dedicadas al descubrimiento, desarrollo, fabricación y comercialización de medicamentos para la salud humana y animal. Su fundamento es la investigación y desarrollo (I+D) de medicamentos para prevenir o tratar las diversas enfermedades y alteraciones.

Los principios activos que se utilizan en los medicamentos presentan una gran variedad de actividades farmacológicas y propiedades toxicológicas. Los modernos avances científicos y tecnológicos aceleran el descubrimiento y desarrollo de productos farmacéuticos innovadores dotados de mejor actividad terapéutica y menos efectos secundarios. En este sentido los

biólogos moleculares, químicos y farmacéuticos mejoran los beneficios de los fármacos aumentando la actividad y la especificidad. Estos avances suscitan, a su vez, una nueva preocupación por la protección de la salud y la seguridad de los trabajadores en la industria farmacéutica. Son muchos los factores dinámicos científicos, sociales y económicos que configuran la industria farmacéutica. Algunas compañías farmacéuticas trabajan tanto en los mercados nacionales como en los multinacionales. En todo caso, sus actividades están sometidas a leyes, reglamentos y políticas aplicables al desarrollo y aprobación de fármacos, la fabricación y control de calidad, la comercialización y las ventas. Investigadores, tanto de instituciones públicas como del sector privado, médicos y farmacéuticos, así como la opinión pública, influyen en la industria farmacéutica. Los proveedores de asistencia sanitaria (por ejemplo, médicos, odontólogos, enfermeras, farmacéuticos y veterinarios) de hospitales, clínicas, farmacias y consultas privadas pueden prescribir fármacos o recomendar cómo dispensarlos. Los reglamentos y las políticas de asistencia sanitaria aplicables a los productos farmacéuticos son sensibles intereses públicos, de grupos de defensa y privados. La interacción de todos estos complejos factores influye en el descubrimiento, desarrollo, fabricación, comercialización y venta de fármacos.

La industria farmacéutica avanza impulsada por los descubrimientos científicos y por la experiencia toxicológica y clínica. Existen diferencias fundamentales entre las grandes organizaciones dedicadas a un amplio espectro de actividades de descubrimiento y desarrollo de fármacos, fabricación y control de calidad, comercialización y ventas, y otras organizaciones más pequeñas que se centran en algún aspecto específico. Aunque la mayor parte de las compañías farmacéuticas multinacionales participan en todas esas actividades, suelen especializarse en algún aspecto en función de diversos factores del mercado nacional. El descubrimiento y desarrollo de nuevos fármacos está en manos de organizaciones universitarias, públicas y privadas. En este sentido, la industria de la biotecnología se ha convertido en un sector fundamental de la investigación farmacéutica innovadora. A menudo se establecen acuerdos de colaboración entre organizaciones de investigación y grandes compañías farmacéuticas para explorar el potencial de nuevos principios activos.

Muchos países tienen sistemas específicos de protección de los fármacos y los procesos de fabricación en el marco del sistema general de protección de los derechos de propiedad intelectual. En los casos en los que esta protección legal es limitada o no existe, hay

compañías especializadas en la fabricación y comercialización de medicamentos genéricos. La industria farmacéutica requiere la inversión de grandes capitales debido a los gastos asociados a la I+D, la autorización de comercialización, la fabricación, la garantía y el control de calidad, la comercialización y las ventas. Numerosos países han adoptado reglamentos aplicables al desarrollo y la autorización de comercialización de los fármacos. En ellos se establecen requisitos estrictos de buenas prácticas de fabricación que garantizan la integridad de las operaciones industriales y la calidad, seguridad y eficacia de los productos farmacéuticos. El comercio internacional y nacional, así como las políticas y prácticas en materia de impuestos y de finanzas, afectan a la forma en que la industria farmacéutica trabaja en un país. Existen diferencias significativas entre los países desarrollados y en desarrollo con respecto a sus necesidades de sustancias farmacéuticas. En los países en desarrollo, en los que prevalecen la malnutrición y las enfermedades infecciosas, los fármacos más necesarios son los suplementos.

Los fármacos para la salud humana y veterinaria comparten actividades de I+D y procesos de fabricación similares; no obstante, tienen beneficios terapéuticos y se ajustan a mecanismos de autorización: distribución, comercialización y venta diferentes. Los productos veterinarios ayudan a controlar enfermedades infecciosas y parásitos en los animales para la agricultura y de compañía; normalmente se trata de vacunas y de agentes antiparasitarios y antiinfecciosos. Los suplementos nutricionales, los antibióticos y las hormonas son productos de amplio uso en la agricultura moderna para promover el crecimiento y la salud de los animales de explotaciones ganaderas. La I+D de los medicamentos para la salud humana y animal se realiza a menudo en colaboradores, debido al interés común en controlar enfermedades y agentes infecciosos.

### **1.3.1 Productos químicos industriales y sustancias relacionadas con fármacos**

Son muchos los agentes biológicos y químicos que se han descubierto, desarrollado y utilizado en la industria farmacéutica. Por otra parte, la industria farmacéutica, bioquímica y de productos químicos orgánicos sintéticos comparten numerosos procesos de fabricación; no obstante, la industria farmacéutica destaca por la mayor diversidad, la menor escala y la especificidad de sus aplicaciones. Debido a que su objetivo primario es producir sustancias con actividad farmacológica, muchos agentes utilizados en la I+D y fabricación farmacéutica son peligrosos para los trabajadores. En consecuencia, deben establecerse medidas de control

adecuadas para proteger a los trabajadores de los productos químicos industriales y los principios activos durante las operaciones de I+D, fabricación y control de calidad. La industria farmacéutica utiliza agentes biológicos (por ejemplo, bacterias y virus) en muchas aplicaciones especiales, como la producción de vacunas, los procesos de fermentación, la obtención de productos hemoderivados y la biotecnología. Por su parte, los agentes químicos se pueden clasificar en dos grupos: productos químicos industriales y sustancias relacionadas con fármacos, que pueden ser materias primas, productos intermedios o productos terminados. Se presentan situaciones especiales cuando los productos químicos industriales o los principios activos se utilizan en laboratorios de I+D, ensayos de control y garantía de calidad, ingeniería y mantenimiento, o cuando se generan como subproductos o residuos.

#### **1.3.1.1 Productos químicos industriales**

Se utilizan productos químicos industriales en la investigación y desarrollo de principios activos y en la fabricación de sustancias base y de productos farmacéuticos terminados. Se trata de materias primas que sirven de reactivos, catalizadores y disolventes. Su utilización está determinada por los procesos y las operaciones específicas de fabricación. Muchos de ellos pueden ser peligrosos para los trabajadores. Por este motivo, las organizaciones gubernamentales, técnicas y profesionales han establecido límites de exposición profesional, como el Valor Límite Umbral.

#### **1.3.1.2 Sustancias relacionadas con los fármacos**

Los principios farmacológicamente activos pueden clasificarse en dos grupos: productos naturales y fármacos sintéticos. Los primarios derivan de fuentes vegetales y animales, mientras que los segundos son producidos mediante técnicas microbiológicas y químicas. Los antibióticos, las hormonas esteroideas y peptídicas, las vitaminas, las enzimas, las prostaglandinas y las feromonas son productos naturales importantes. La investigación científica se centra cada vez más en los fármacos sintéticos debido a los últimos avances en biología molecular, bioquímica, farmacología e informática.

Durante la fabricación farmacéutica se combinan principios activos y materiales inertes para producir diferentes formas galénicas (por ejemplo, comprimidos, cápsulas, líquidos, polvos, cremas y pomadas). Los fármacos se pueden clasificar según su proceso de fabricación y los beneficios terapéuticos, y se administran por vías (por ejemplo vía oral, inyección, vía

dérmica) y a dosis prescritas estrictamente. Los trabajadores pueden estar expuestos a los principios activos a través de la inspiración inadvertida de polvo transportado por el aire o vapores o la ingestión accidental de alimentos o bebidas contaminados. Toxicólogos e higienistas industriales han desarrollado límites de exposición profesional para limitar las exposiciones de los trabajadores a los principios activos

Los excipientes farmacéuticos (por ejemplo aglutinantes, sustancias de carga, aromatizantes y diluyentes, conservantes y antioxidantes) se mezclan con los principios activos para dar a las formas galénicas las propiedades físicas y farmacológicas deseadas. Muchos excipientes farmacéuticos tienen un valor terapéutico bajo o nulo y son relativamente inocuos para los trabajadores durante el desarrollo y la fabricación del fármaco. Se trata de antioxidantes, conservantes, colorantes, aromatizantes y diluyentes, agentes emulsionantes y de suspensión, bases de pomadas, disolventes y excipientes farmacéuticos.

#### **1.4 Desarrollo en Guatemala**

A raíz de la expansión de toda América, en Guatemala lo que ha existido ha sido la incursión de compañías transnacionales de Europa y Estados Unidos, instalando compañías subsidiarias o sucursales en países como el nuestro, esto sucedió aproximadamente en los años 70 aprovechando los incentivos fiscales que se dieron en esa época y la aparición del Mercado Común Centroamericano. En ese entonces Guatemala se perfilaba como la mejor opción por su ambiente económico. Estas compañías transnacionales instalaron plantas de producción que suplían el mercado nacional así como Centroamérica y el Caribe.

#### **1.5 La industria farmacéutica nacional:**

En los últimos años la industria nacional ha tenido gran auge, por lo que ahora se cuenta con grandes empresas farmacéuticas que realizan operaciones de producción y distribución de sus productos. El desarrollo de las operaciones de compañías farmacéuticas nacionales ha permitido que expandan sus negocios a los países de Centroamérica y del Caribe, además, en el ámbito nacional ya representan un buen porcentaje del mercado, compitiendo en calidad y en precio. Además poseen otra ventaja, que es la fácil adaptabilidad a los requerimientos o cambios locales, por ser compañías con tradición en el medio, el cual conocen desde hace muchos años.

## 1.6 Aspectos legales:

Las empresas farmacéuticas, al estar constituidas de acuerdo a las leyes de Guatemala, están sujetas a las disposiciones dentro del marco legal fiscal y mercantil, a continuación se describen aspectos a considerar.

### 1.6.1 Código de Salud Decreto 90-97

- **“Artículo 182. Definición:** Son establecimientos farmacéuticos, los laboratorios de producción y control de calidad de productos farmacéuticos y similares, droguerías, distribuidoras, farmacias, depósitos dentales y ventas de medicinas.
- **Artículo 183. Autorización:** Todos los establecimientos a que se refiere el artículo anterior, requieren para su instalación y funcionamiento, de la licencia sanitaria otorgada por el Ministerio de Salud a través de la dependencia correspondiente, la cual será extendida en el plazo fijado y de acuerdo a las normas que el reglamento establezca. La licencia sanitaria tendrá validez por cinco (5) años, quedando el establecimiento sujeto a control durante este período. En caso de incumplimiento de las leyes o reglamentos sanitarios correspondientes, se hará acreedor de la sanción que el Código de Salud establezca.
- **Artículo 184. Dirección técnica de establecimientos:** Los establecimientos farmacéuticos estarán bajo la dirección técnica de un profesional universitario del ramo, quedando las excepciones contempladas en el reglamento respectivo; dicho profesional deberá asegurar los mecanismos de supervisión de los establecimientos a su cargo, y responderá conjuntamente con el dueño, representante o fabricante, de la identidad, pureza y buen estado de los productos que se fabriquen, transformen, importen, exporten, analicen, almacenen, distribuyan o dispensen según corresponda a la naturaleza del establecimiento.
- **Artículo 185. Responsabilidad:** Cualesquiera de las personas a que se refiere el artículo anterior, serán responsables cuando incurran en la comisión de hechos sancionados por leyes penales, civiles o administrativas.”(6:32)
- **“Artículo 162. De los productos farmacéuticos y otros fines:** Las disposiciones en este campo orientadas a la regulación y vigilancia sanitaria de la producción, importación, exportación, y comercialización de estos productos.
- **Artículo 163. De la naturaleza de los productos:** Para efectos del código de salud, quedan contemplados los siguientes productos:

- Medicamento o producto farmacéutico,
  - Cosméticos, productos de higiene personal y del hogar,
  - Estupefacientes, psicotrópicos y sus precursores,
  - Productos fito y zoterapéuticos y similares,
  - Plaguicidas de uso doméstico
  - Material de curación,
  - Reactivos de laboratorio para uso de diagnóstico,
  - Materiales, productos y equipo odontológico.
- **Artículo 165. Vigilancia:** El ministerio de Salud mantendrá el control y vigilancia sobre la acción de estos productos, de acuerdo al riesgo de la salud de los habitantes de conformidad a lo que establezca el reglamento respectivo.
  - **Artículo 166. Del derecho de información:** Toda publicidad, promoción o propaganda que se haga sobre productos farmacéuticos, debe regirse por criterios éticos, debe dar al usuario información fidedigna, exacta, equilibrada y actualizada para, que pueda aplicar su criterio y tomar la opción más acorde a sus intereses.
  - **Artículo 167. El registro sanitario de referencia:** Es el conjunto de especificaciones del producto a registrarse, que servirá de patrón para controlar el mismo cuando se esté comercializando. El registro tendrá una duración de cinco años, siempre que mantenga las características de la muestra patrón y cumpla con las normas de calidad y seguridad. En caso contrario, se aplicarán las sanciones que el código de salud establezca. El registro deberá realizarse bajo la responsabilidad de un profesional universitario del ramo, de conformidad con lo que establezca el reglamento correspondiente.
  - **Artículo 168. Inscripción:** Es el proceso por el cual un producto queda inscrito ante la institución responsable que designe el Ministerio de Salud, dejando constancia de la empresa y del profesional responsable.
  - **Artículo 169. Del registro sanitario de referencia e inscripción obligatoria:** Todos los productos descritos, previos a su comercialización y de acuerdo a lo establecido en el reglamento respectivo, deberán contar con:
    - A) Inscripción obligatoria en el Ministerio de Salud:**
      - Productos fito y Zoterapéuticos y similares
      - Material de curación y otros
      - Cosméticos, productos de higiene personal y del hogar

- Materiales, productos y equipo odontológico
- Reactivos de laboratorio para diagnóstico

**B) Registro sanitario de referencia:**

- Medicamento o producto farmacéutico
  - Estupefacientes y psicotrópicos
  - Plaguicidas de uso domestico.
- **Artículo 170. De la responsabilidad de la calidad:** Los fabricantes y los importadores, serán directamente responsables de su seguridad y calidad. En el caso que los productos no cumplan con dichas características y causen daño a la salud y al ambiente, los responsables serán sancionados de acuerdo a lo que especifique el código de salud.
  - **Artículo 171. Certificación sanitaria:** El Ministerio de Salud establecerá mecanismos seguros y ágiles para vigilar y controlar la calidad y seguridad de los productos, y para cumplir con este requerimiento extenderá el documento correspondiente en el menor tiempo posible, de acuerdo al plazo fijado en el reglamento respectivo.” (6:30)
  - **Artículo 172. Programa nacional de medicamentos:** El Ministerio de Salud establecerá un programa nacional de medicamentos que permita operativizar las políticas de medicamentos, incluyendo la selección, calidad, suministro, producción, comercialización y el uso racional de los mismos, promoviendo la participación social, teniendo como fin primordial el acceso de la población a medicamentos de calidad. Así mismo designará a las dependencias encargadas de estas funciones.
  - **Artículo 173. Uso racional de los medicamentos:** El Ministerio de Salud normará el suministro, la prescripción, promoción y uso adecuado de los medicamentos, según los niveles de atención de salud y escalones de complejidad, que queden establecidos en el modelo de atención de salud.
  - **Artículo 174. Evaluación de conformidad:** Todo medicamento que se encuentre en el mercado, podrá ser sometido a evaluación que garantice sus niveles de calidad, eficacia y seguridad, de conformidad con el patrón establecido en el registro sanitario de referencia.
  - **Artículo 175. De los acuerdos internacionales:** En los acuerdos o tratados internacionales suscritos por Guatemala en materia de medicamentos, se contemplarán los aspectos de legislación, fortalecimiento, seguridad, calidad y eficacia de los mismos y

un trato recíproco para los productos guatemaltecos y los productos importados, a través de procedimientos armonizados y aprobados por el Ministerio de Salud.

- **Artículo 176. Producción y distribución:** Las entidades que produzcan y distribuyan medicamentos, deberán garantizar que éstos se elaboran de conformidad a las buenas prácticas de manufactura, de laboratorio y de almacenamiento.
- **Artículo 177. Beneficios:** Queda prohibido el cambio de recetas prescritas por los profesionales de salud a cambio de un beneficio económico o material a los propietarios o dependientes del establecimiento. Las sanciones que se dicten para esta falta serán aplicadas tanto a quien recibe el beneficio como a quien lo otorga.”(6:31)

### 1.6.2 Código de Comercio Decreto 2-70

En Guatemala, las actividades mercantiles están reguladas por el Código de Comercio, (Decreto 2-70 del Congreso de la República). Todos los bienes y servicios son producidos y generados por una entidad con el propósito de poder intercambiarlos con otras personas o entidades generalmente por efectivo, a esta actividad se le denomina comercio o actividades mercantiles; de ahí la aplicación del Código de Comercio en las empresas distribuidoras de producto farmacéutico. Debe observarse lo siguiente:

- Constituirse como una sociedad con características de una droguería. (Artículo No. 10)
- Están obligados a llevar contabilidad en forma organizada, de acuerdo con el sistema de partida doble y usando principios de contabilidad generalmente aceptados (Artículo No. 368)

### 1.6.3 Legislación aplicable:

- Inscribirse como patrono ante el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social e inscribir a todos sus empleados de conformidad con el artículo 15 del Reglamento sobre protección relativa de accidentes, acuerdo No. 97 de la Junta Directiva del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, al momento de iniciar sus operaciones toda empresa con tres o más trabajadores.
- Igualmente, como una entidad mercantil, la empresa distribuidora de productos farmacéuticos se convierte en el sujeto pasivo de varios impuestos en Guatemala, entre los cuales se mencionan los siguientes:

**Impuesto Sobre la Renta:** Este impuesto grava las rentas o ganancias obtenidas en el territorio nacional, en su carácter de generador de rentas de fuente guatemalteca; la

empresa distribuidora de productos farmacéutico actúa como contribuyente y también como agente retenedor de este impuesto a empleados, proveedores y clientes, etc.

**Impuesto al Valor Agregado:** La empresa cobra y paga el IVA al vender y comprar bienes y servicios.

**Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz:** Este es un impuesto temporal, y lo pagan las persona individuales o jurídicas que se dedican a sus actividades mercantiles y que tiene un margen bruto superior al cuatro por ciento de sus ingresos brutos, es por ello que la empresa farmacéutica lo paga.

- Regirse de acuerdo a las disposiciones de códigos de carácter legal tales como el código tributario, código civil, código penal y código de trabajo.

Algunas aplicaciones específicas se incluyen en el caso práctico

## **CAPITULO II**

### **LA AUDITORIA EXTERNA**

---

#### **2.1 Auditoria:**

Auditoría es un proceso sistemático para obtener y evaluar evidencia de una manera objetiva respecto de las afirmaciones concernientes a actos económicos y eventos para determinar el grado de correspondencia entre estas afirmaciones y criterios establecidos y comunicar los resultados a los usuarios interesados.

“Es un control selectivo realizado por un grupo independiente del sistema a auditar, cuya finalidad es recabar información necesaria y suficiente para evaluar el funcionamiento y la operatividad de dicho sistema” (19:86)

##### **2.1.1 Auditoría externa:**

La auditoría externa tiene como principal propósito examinar los estados financieros de una entidad durante un período determinado, con el objeto de emitir una opinión sobre la razonabilidad de los mismos, mediante la aplicación de Normas Internacionales de Auditoría o en su efecto Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, determinándose si en su preparación se observaron Normas Internacionales de Contabilidad o bien, Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Opinar también sobre una auditoría con propósito especial, como un componente de los estados financieros, cumplimiento de convenios contractuales, o trabajos para realizar procedimientos convenidos respecto de información financiera. “La revisión de estados financieros, que comúnmente se denomina auditoría externa, tiene como características, desde un punto de vista muy amplio, realizarse mediante pruebas selectivas que se aplican según la importancia relativa y el riesgo probable que pueden representar los rubros revisados” (22:4)

##### **2.1.2 Auditor independiente:**

Es un contador público y auditor o despacho de profesionales de esta rama que realizan auditorías de entidades financieras comerciales y no comerciales.

#### **2.2 Objetivos de la auditoría externa:**

El objetivo principal de la auditoría externa es expresar una opinión sobre los estados financieros de la empresa. Para realizar ese objetivo, el auditor debe realizar el examen de

los estados financieros de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) o bien Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas (NAGAS).

El objetivo de cualquier clase de auditoría es añadir cierto grado de validez a la información presentada en los estados financieros (Según NIA 200 "Objetivo y principios generales que gobiernan una auditoría de estados financieros"). Más específicamente, podemos indicar que los objetivos de una auditoría externa, son los siguientes:

- Determinar el grado de eficiencia operativa, si las políticas de control interno son suficientes y eficaces para detectar errores e irregularidades en el momento oportuno, utilizando para ello los procedimientos de conformidad con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas o bien Normas Internacionales de Auditoría.
- "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 sustancial, de acuerdo con un marco de referencia para informes financieros identificado". (4:25)
- Evaluar el control interno de la entidad con respecto a la estructura organizativa, objetivos, planes, políticas, recurso humano, tecnología de información, registros contables y de presupuesto, nóminas, ingresos, egresos u otros.
- Elaborar una serie de recomendaciones sobre las deficiencias del control interno y de los hallazgos materialmente importantes, que ameritan ser tomados en cuenta por la administración, para mejorar y fortalecer el control interno y la dinámica operativa.
- Expresar otro tipo de opinión, tales como dictámenes sobre estados financieros preparados de acuerdo con una base integral de contabilización distinta de las normas internacionales de contabilidad o normas nacionales, dictámenes sobre un componente de los estados financieros, dictámenes sobre cumplimiento con convenios contractuales, dictámenes sobre estados financieros resumidos (todo ello según NIA 800 "El dictamen del auditor sobre trabajos de auditoría con propósito especial")

### **2.3 Fases de la auditoría externa:**

El patrón general de auditoría consiste en tres fases importantes, siendo las siguientes:

### **2.3.1 Evaluación de riesgos y planificación del trabajo de campo:**

Debido a que el propósito de una auditoría es posibilitar la emisión de una opinión fundada sobre los estados financieros, el auditor debe tener presente que existe un riesgo propio de la auditoría respecto de que la opinión emitida sea inadecuada; por ello el contador público y auditor, antes de realizar la planeación de auditoría debe realizar una evaluación de riesgos. (Nia 400 "Evaluaciones del riesgo y control interno") Estos riesgos se refieren a la ocurrencia de dos situaciones principales:

- Que el despacho de auditoría esté expuesto a consecuencias adversas como resultado de su asociación con los estados financieros del cliente, y
- La posibilidad de emitir un informe de auditoría incorrecto por no haber detectado errores o irregularidades significativas que modificaran el sentido de la opinión vertida en el informe.

En consecuencia, antes de decidir aceptar un trabajo nuevo o uno renovado, el contador público y auditor debe considerar el riesgo relacionado con dicho trabajo y con los estados financieros en conjunto. Si este riesgo es alto, deberá considerar el no aceptar el trabajo. Si existen serias dudas acerca de la aceptabilidad del trabajo, debe consultar dentro del despacho para determinar si se acepta el cliente; si la decisión es aceptarlo, deberá responder de acuerdo con ello en la planeación y conducción de la auditoría y conforme vaya obteniendo información adicional durante la ejecución, deberá revisar la evaluación del riesgo de auditoría, pero si la información adicional indica un aumento en el riesgo, deberá considerar si sus decisiones de planeación fueron adecuadas, pues el riesgo de auditoría y su importancia afectan las normas de auditoría generalmente aceptadas, principalmente las relativas a la ejecución del trabajo (De acuerdo a Nia 210 "Términos de los trabajos de auditoría")

El riesgo de auditoría "... debe considerarse junto con la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría, así como en la evaluación de los mismos". (13b:22)

Posteriormente a la evaluación del riesgo de auditoría, el auditor debe realizar la planificación de la misma.

Para lograr el objetivo de la planificación de la auditoría es necesario conocer las características específicas del cliente, es decir, conocer la empresa o negocio del cliente, así como las políticas y procedimientos contables. Después de conocer la empresa del cliente, se procede a diseñar los programas de trabajo para realizar una auditoría lo más efectiva y eficiente posible. En estos programas se identifican todas las tareas individuales que se deberán de realizar durante el examen, el cual servirá de guía para la ejecución del trabajo de campo y la emisión de un informe adecuado.

### **2.3.2 Realización del trabajo de campo:**

Esta fase del proceso de auditoría consiste principalmente, en la ejecución de los programas de auditoría, la cual se encuentra a cargo de un equipo bajo la supervisión de auditoría. El supervisor tiene la responsabilidad directa del personal asignado para la ejecución del trabajo, así como la revisión de campo de los papeles de trabajo. El supervisor de auditoría tiene a su cargo comprobar que todos los puntos descritos en el programa de auditoría se cumplan, así mismo verificar que haya calidad en los papeles de trabajo y que las conclusiones anotadas estén justificadas con la evidencia obtenida y que ésta sea razonable para expresar una opinión acerca de los estados financieros sujetos a revisión.

Al finalizar el trabajo de campo, se prepara un borrador de la opinión y junto con los papeles de trabajo, se pone a disposición del auditor encargado del mismo para su revisión.

### **2.3.3 Entrega del informe de auditoría:**

La entrega del informe de auditoría es responsabilidad del auditor encargado del trabajo, en esta última fase de auditoría, el auditor tiene dos alternativas, rendir una opinión o indicar que una opinión no puede ser externada.

“El auditor deberá analizar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida como base para la expresión de una opinión sobre los estados financieros”. (4:192)

“Este análisis y evaluación implica considerar si los estados financieros han sido preparados de acuerdo con un marco conceptual para informes financieros aceptable”, es decir, de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad (Nic´s). (4:192)

Cuando el trabajo de campo se ha terminado y el borrador de la opinión es trasladado para su revisión junto con los papeles de trabajo; se debe determinar que todos los puntos del programa de auditoría han sido completados y debidamente firmados por el personal que los realizó y supervisó. Después el auditor efectuará una revisión general de los papeles de trabajo para determinar si en su opinión la evidencia presentada en éstos, está de acuerdo con las conclusiones expuestas en los papeles de trabajo. Una vez que esté satisfecho, se envía al cliente el borrador para discusión para determinar si éste está de acuerdo con los puntos expuestos por el equipo de auditoría. Cuando ya se ha discutido y aprobado el contenido del informe, se procede a enviar el informe final de auditoría.

#### **2.4 Riesgos de auditoría externa:**

En la auditoría de estados financieros, el auditor debe considerar el riesgo de auditoría y la importancia, tanto en la etapa de planeación, como en la ejecución de la auditoría. Debe obtener evidencia suficiente y competente, con el propósito de evaluar adecuadamente los estados financieros. El trabajo de auditoría debe planearse adecuadamente, para reducir sustancialmente el riesgo de auditoría, y le permita al auditor emitir una opinión sobre los estados financieros. Puede interpretarse el riesgo de auditoría como la "Posibilidad de emitir un informe incorrecto por no haberse detectado errores o irregularidades significativos que modificarían el resultado de la opinión vertida en el informe" (19:613)

El riesgo e importancia de auditoría varían de acuerdo a lo complejo y tamaño de una entidad, la experiencia y conocimiento que tenga de ella el auditor. Normalmente, cuando el auditor planifica la auditoría, no es posible que ésta anticipe todas las circunstancias que resultan en la evaluación de los resultados al concluir su revisión, por esto, su criterio preliminar de importancia normalmente diferirá del que tenga al evaluar los resultados de la auditoría.

En la planeación de los procedimientos de auditoría, el auditor debe considerar la naturaleza, causa e importe de los errores encontrados en el examen de estados financieros de períodos anteriores. En caso de que se audite por primera vez, en la planeación de los procedimientos de auditoría se deberá tomar como referencia la experiencia y el criterio que el auditor pueda tener de otras auditorías similares.

### **2.4.1 Riesgo de control:**

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

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

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

**a) El ambiente de control:** Representa el ambiente colectivo de varios factores en establecer, realizar o reducir la efectividad de procedimientos y políticas específicas; dentro de los que se incluyen la filosofía y forma de operación de la gerencia, estructura organizativa de la entidad, funcionamiento del consejo de administración y sus comités, métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al desempeño, políticas y prácticas de una entidad. El auditor debe obtener conocimiento suficiente sobre el ambiente de control para poder entender la actitud, conciencia y acciones de la gerencia y del consejo de administración con respecto al mismo.

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

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

**c) Los procedimientos de control:** Son aquellos procedimientos y políticas adicionales establecidos por la gerencia para proporcionar seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad, dentro de los que pueden incluirse la debida autorización de transacciones y actividades, segregación adecuada de funciones, diseño y uso de los documentos y registros apropiados que aseguren la contabilización adecuada de transacciones y medidas de seguridad adecuadas sobre el acceso y uso de activos y registros. El auditor debe considerar el conocimiento sobre la presencia o ausencia de los procedimientos de control en la etapa de conocimiento del ambiente de control y del sistema contable, para determinar si es necesario dedicar más tiempo para conocer estos procedimientos, y poder planificar su auditoría, puesto que algunos procedimientos de control se integran de componentes específicos del ambiente de control y del sistema contable.

#### **2.4.2 Riesgo de detección:**

Riesgo de detección es el riesgo de que los procedimientos sustantivos de un auditor no detecten una representación errónea que exista en el saldo de una cuenta o clase de transacción que pueda ser importante, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos.

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

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

El tercer factor indicado se relaciona con la existencia de muestras no representativas debido a que el auditor no examina el 100% de las transacciones de una entidad, sino que se basa en el trabajo realizado sobre una muestra y extiende esos resultados al universo de las transacciones; la mala determinación del tamaño de la muestra puede llevar a conclusiones erróneas sobre el universo de esas operaciones. Por lo tanto, el auditor debe emplear el nivel evaluado de riesgo de control junto con el nivel evaluado de riesgo inherente, para determinar el nivel aceptable de riesgo de detección para las aseveraciones o afirmaciones de los estados financieros. (De acuerdo con NIA 530 "Muestreo de la auditoría y otros medios de pruebas")

### **2.4.3 Riesgo inherente:**

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

**a) La integridad de la gerencia:** Esta es fundamental para la habilidad de efectuar una auditoría y se constituye en una consideración clave en la evaluación del riesgo de auditoría. Si la gerencia no cumple con una norma aceptable de integridad, normalmente el auditor no debe o no quiere asociarse con el cliente. (Ver 2.3.1, relacionado con NIA 210 "Términos de los trabajos de auditoría")

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

**b) La naturaleza del negocio del cliente:** El tipo de operaciones que realiza, el riesgo propio de esas operaciones, la naturaleza de sus productos y el volumen de sus transacciones en repetidas operaciones indica un aumento en el riesgo de auditoría. El riesgo de auditoría puede aumentar si no se tiene una clara comprensión de la naturaleza de transacciones significativas y relaciones de negocios entre el cliente y otros entes, especialmente si estos últimos son presentados como terceros, cuando en realidad son

partes relacionadas. Esto podría afectar también las conclusiones acerca de la integridad de la gerencia.

La habilidad para tener una comprensión clara de las transacciones y relaciones significativas puede ser obstaculizada; por ejemplo, si la estructura organizacional de un grupo de entidades relacionadas es compleja, especialmente si no se auditan todas estas.

**c) La situación económica y financiera del cliente:** El riesgo de auditoría puede aumentar si la gerencia está bajo fuerte presión para reportar determinados resultados financieros; si por ejemplo, es probable que la compañía o una parte importante de ella sea adquirida por otra; si la entidad está creciendo y está cerca del límite de sus recursos financieros; si el desempeño del cliente está declinando pronunciadamente; si hay duda respecto de si la entidad tendrá utilidad distribuible o flujos de efectivo suficientes para continuar haciendo distribuciones al mismo nivel, si existen dudas sustanciales sobre la habilidad de continuar como negocio en marcha.

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

**d) La organización gerencial y sus recursos humanos y materiales:** La naturaleza organizacional y la estructura gerencial pueden indicar un mayor riesgo de auditoría, por ejemplo, cuando no hay una estructura gerencial definida y existe una asignación de responsabilidades pobremente definidas; cuando la estructura organizacional es indebidamente compleja; cuando hay un gran número de subsidiarias; cuando la capacidad y el estilo gerencial son incongruentes con el tamaño y crecimiento del negocio, son condiciones que aumenta la probabilidad de cifras erróneas materiales o pueden afectar el riesgo del trabajo al ampliar la exposición a terceras personas.

## **2.5 Procedimientos y técnicas de auditoría:**

### **2.5.1 Procedimientos de auditoría:**

Procedimiento significa "Secuencia de acciones que se dirigen a una sola meta, comúnmente de corto plazo y que se sigue repetidamente. Es la forma de desarrollar un curso de acción" (19:562)

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público y auditor obtiene sus bases para fundamentar su opinión.

"La combinación de varias técnicas para aplicarlas en la revisión de un área específica constituye un procedimiento de auditoría" (22:24)

Puede definirse también en términos generales así:

"Los Procedimientos de auditoría son los actos realizados por el auditor para recabar información de corroboración" (14:98)

"Son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo 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" (4:78)

#### **2.5.1.1 Objetivo de los procedimientos:**

Los objetivos de los procedimientos, son guiar el trabajo del contador público y auditor de forma técnica y profesional, para obtener los resultados de una auditoría que fundamentará su opinión sobre los estados financieros y los resultados de operación a una fecha o período determinado.

#### **2.5.1.2 Alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría:**

##### **2.5.1.2.1 Alcance:**

Debido a que muchas de las operaciones de las empresas son de características repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales no es posible por lo general realizar un examen detallado de todas las partidas individuales, que forman una partida global. Por esa razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las

partidas individuales, para derivar del examen de la muestra, una opinión general sobre la partida global; a este procedimiento se le conoce con el nombre de "Pruebas selectivas".

La relación de partidas examinadas con el total de las partidas individuales que forman el universo, es lo que se conoce como extensión o alcance de los procedimientos de auditoría y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación de la auditoría.

#### **2.5.1.2.2 Naturaleza:**

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

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

#### **2.5.1.2.3 Oportunidad:**

Se refiere a la época o momento más conveniente en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar, con el objetivo de que sus resultados sean más beneficiosos para el trabajo que se está realizando y de acuerdo con la clase de auditoría y los períodos de revisión a efectuarse, (Intermedios o al final del año) Es igualmente el criterio del propio auditor, tomando en cuenta las circunstancias del trabajo concreto que va a realizar, el que debe determinar la oportunidad en que se aplicarán estos procedimientos.

### **2.5.1.3 Limitaciones en el alcance de los procedimientos:**

Existen muchos factores que intervienen en que no se efectúen adecuadamente los procedimientos o algunos de ellos no se lleguen a efectuar y que afecten el dictamen del auditor. Sin embargo, si la limitación en el alcance de los procedimientos sean impuestas por el cliente o por las circunstancias, tales como: limitaciones de tiempo para ejecutar el trabajo, imposibilidad de obtener evidencias suficientes de algún asiento o registros contables inadecuados, pueden determinar que el auditor emita una opinión con salvedad o se abstenga de emitir su opinión, en tales circunstancias el auditor deberá describir en su dictamen las razones.

Dentro de las restricciones más comunes podemos mencionar las siguientes:

- No permitir la observación física de inventarios
- No permitir la confirmación de cuentas por cobrar con los deudores
- Limitaciones en la revisión de contabilización de inversiones de largo plazo
- Limitaciones en la revisión de estados financieros de subsidiarias.

### **2.5.2 Técnicas de auditoría:**

Técnica significa "Conjunto de procedimientos destinados a producir determinados resultados útiles" (19:668)

Las técnicas de auditoría "Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público y auditor utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros" (13c:55)

"Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional" (22:23)

#### **2.5.2.1 Clasificación de las técnicas de auditoría:**

Para fundamentar la opinión del contador público y auditor al realizar la auditoría es necesario reunir suficientes pruebas y a través de las diferentes técnicas el auditor las evalúa. Las técnicas de auditoría que generalmente se utilizan en el programa y guías de auditoría son las siguientes:

- **Estudio general:** Es realizar una apreciación general de la institución o empresa, de los estados financieros y partidas contables significativas o relevantes. Esta apreciación se realiza aplicando el criterio profesional del contador público y auditor basado en la propia experiencia, con esto podrá obtener de los datos de la entidad que examinará, situaciones importantes o extraordinarios que requerirán atención especial en la ejecución de la auditoría.
- **Análisis:** Es la clasificación y agrupación de los elementos individuales que forma una partida. El análisis se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer como están integrados y consecuentemente la razonabilidad de los saldos.
- **Inspección:** Esta técnica consiste en examinar registros, documentos o activos tangibles. La inspección proporciona evidencia de diversos grados de confiabilidad, dependiendo de su naturaleza y fuente, así como de la eficacia de los controles internos a lo largo del procedimiento.
- **Investigación:** Es buscar información recurriendo a personas conocedoras ya sea interna o externa de la empresa. Las investigaciones pueden abarcar desde preguntas escritas, hasta orales que se plantean de un modo informal.
- **Confirmación:** Es la obtención de una comunicación escrita de una entidad diferente de la examinada.
- **Observación:** La observación de actividades concretas que involucran al personal, procedimientos y procesos como medio de evaluación de la propiedad o de las actividades.
- **Confrontación:** Seguimiento del registro y traspaso de transacciones concretas a través del proceso contable, como medio de ratificación de la validez de las transacciones y del sistema de contabilidad.
- **Realización de nuevos cálculos:** Repetición de nuevos cálculos matemáticos necesarios para establecer la exactitud de las operaciones.

- **Revisión de documentos comprobantes:** Examen de las pruebas escritas adyacentes como una factura de compra, asiento o saldo de cuentas.
- **Recuento:** Recuento físico de los recursos y documentos.
- **Exploración:** Evaluación de determinadas características de la información como método de identificación de aquellas partidas que requieren un examen adicional.
- **Declaración:** Manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.
- **Certificación:** Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general con la firma de una autoridad.

## **2.6 Responsabilidad de la auditoría externa:**

La responsabilidad de la auditoría externa, es emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros del cliente, basados en su auditoría, la cual debe realizarse de acuerdo a normas internacionales de auditoría (Nia 700 "El dictamen del auditor sobre los estados financieros") o bien de conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA 10 "Dictamen sobre los estados financieros auditados") las que requieren que el examen sea planificado y realizado para obtener certeza razonable que los estados financieros no contienen errores importantes.

## **CAPITULO III**

### **PLANEACIÓN Y SUPERVISIÓN DE AUDITORÍA**

---

#### **3.1 Definición:**

“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.” (4:74) “Planear significa decidir por anticipado lo que se debe hacer” (19:536)

La planeación adecuada del trabajo de auditoría ayuda a asegurar que se presta atención adecuada a áreas importantes, que los problemas potenciales son identificados y que el trabajo es completado en forma expedita. La planeación también ayuda para la apropiada asignación de trabajo a los auxiliares y para la coordinación del trabajo hecho por otros auditores y expertos. 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. (De acuerdo con Nia 300 “Planeación de una auditoría de estados financieros”)

#### **3.2 Importancia de la planeación:**

La importancia de la planeación de auditoría, radica principalmente en cumplir con la norma de auditoría relacionada con la ejecución del trabajo la cual indica que toda auditoría debe planearse y supervisarse adecuadamente. Por otra parte es un requisito fundamental para la realización de una auditoría efectiva, ya que permitirá identificar los objetivos importantes y determinar los métodos para alcanzarlos, en forma eficiente y efectiva.

El plan de auditoría deberá estar basado en una perfecta comprensión del negocio de la empresa, el medio ambiente en que opera, la naturaleza de sus transacciones, los métodos contables utilizados para registrar las mismas y el control interno de tales sistemas.

#### **3.3 Objetivos de la planeación de auditoría:**

“La planeación refiere los lineamientos de carácter general que norman la aplicación de la auditoría para garantizar que la cobertura de factores prioritarios, las fuentes de estudio, la

investigación preliminar, el proyecto de auditoría y el diagnóstico preliminar sean suficientes, pertinentes y relevantes.” (12:56)

### **3.4 Proceso de planeación:**

La planeación de auditoría es el proceso de identificar lo que debe hacerse por quien y cuando. Aún 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 encuentra ante circunstancias no previstas o elementos no conocidos previamente. Las razones de los cambios significativos deben ser documentadas.

El proceso de planeación, generalmente comprende:

- Conocimiento del cliente
- Comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno
- Riesgo e importancia relativa
- Naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos
- Coordinación, dirección, revisión, y otros.

La planeación comprende dos fases principales que se explican a continuación:

- a) Planificación al inicio de la auditoría, que comprende el esquema general del enfoque que se dará a la auditoría y la estrategia global del trabajo. Esta fase comprende además, la elaboración de un presupuesto de tiempo, la identificación de áreas críticas, el tipo de informe y la asignación del personal, entre otros pasos. (Fase objeto del presente estudio)
- b) La planificación en el transcurso del trabajo, que es la que tiene lugar durante la revisión y debe continuar hasta la finalización de la revisión, etapa en la cual deberá procederse a la comprobación de la auditoría. Durante esta fase se deberá desarrollar el trabajo de campo en cada ciclo de transacciones lo cual incluye la evaluación del control interno, el presupuesto final de tiempo y la elaboración de programas de auditoría a la medida.

#### **3.4.1 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

prácticas que, a su juicio, tengan un efecto importante sobre la información financiera y ayudarle a decidir el alcance y énfasis relativo del trabajo de auditoría. El nivel de conocimiento del cliente que el auditor necesite, dependerá de los términos de su compromiso y cualquier responsabilidad legal.” (13a:11)

Generalmente los primeros pasos en el proceso de planeación van dirigidos a la obtención del conocimiento adecuado del negocio del cliente. (Según NIA 315 “Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa”). El auditor debe obtener un grado de conocimiento del negocio del cliente que le permita planificar y realizar su revisión de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y señala que el conocimiento del negocio del cliente le ayuda a:

- Identificar áreas que puedan requerir consideración especial.
- Evaluar las condiciones bajo las cuales se produzca, procese, revise y acumule la información contable dentro de la organización.
- Evaluar la razonabilidad de estimaciones, tales como la valuación de inventarios, la depreciación ó las estimaciones para cuentas de cobro dudoso.
- Evaluar la razonabilidad de las declaraciones de la gerencia.
- Hacer juicios respecto a lo apropiado de los principios de contabilidad que se han aplicado y a lo adecuado de las revelaciones.

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

- Identificar clases de transacciones y factores internos y externos que puedan influir sobre los estados financieros.
- Evaluar la aceptabilidad de políticas y prácticas contables usadas en la preparación de los estados financieros.
- Proporcionar una base para la evaluación del riesgo de auditoría.
- Enterarse de las preocupaciones de la gerencia
- Desarrollar un plan de auditoría a la medida de las características y riesgos del negocio e industria del cliente.

- Reconocer la estructura organizacional e identificar los procesos usados por la gerencia para planear, supervisar y controlar las actividades del negocio de la entidad y su proceso contable.

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

Por otra parte, es necesario mencionar que cuando va a practicarse una auditoría por primera vez, debe ponerse cuidado especial en los acuerdos preliminares con el cliente, además de tener un cambio de impresiones, el auditor debe determinar si el cliente y él están de acuerdo en diferentes asuntos y debe estar consciente de los convenios en relación con la auditoría los cuales generalmente se confirman por escrito. Es responsabilidad del socio y del gerente supervisor revisar las operaciones y sistema de contabilidad del cliente, determinar la naturaleza y alcance de las pruebas de auditoría y evaluar los requerimientos del informe. El alcance de estas investigaciones preliminares depende del tamaño del cliente pero generalmente es breve y no debe llevar más de dos días de trabajo.

### **3.4.2 Comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno:**

En todas las auditorías de estados financieros, pueden identificarse los pasos principales que se presentan a continuación. En ocasiones, algunos de estos pasos se ejecutan simultáneamente o son tratados con diferente énfasis. No obstante, el conocimiento de estos pasos y de sus objetivos generales constituye un marco de referencia, para el estudio de la auditoría.

#### **3.4.2.1 Estudio y evaluación del control interno contable:**

“El control interno comprende la estructura organizativa, las políticas y procedimientos y las cualidades del personal de una empresa existente con el fin de proteger los activos, hacer válida la información, inducir a la eficiencia en las operaciones y estimular la adhesión a las disposiciones gerenciales. Comprende el plan de organización y todas las medidas y sistemas coordinados que se adoptan dentro de una empresa para salvaguardar sus bienes, comprobar la exactitud y fiabilidad de su contabilidad, promover la eficiencia operativa y fomentar el cumplimiento de las políticas prescriptas por la dirección.” (19:194)

El auditor debe obtener o actualizar un conocimiento previo del sistema contable y de los controles respectivos. Con base en esto, el auditor puede hacer una evaluación preliminar para establecer en qué medida puede apoyarse en esos controles, para garantizar la exactitud y confiabilidad de los registros contables. El propósito del auditor es conocer el curso de las transacciones a través del sistema de contabilidad y de la estructura básica de los controles que operan sobre ese sistema. En este paso, los procedimientos típicos de auditoría consisten en una aplicación más amplia y directa de aquellos procedimientos utilizados para obtener un conocimiento del cliente, y algunas veces, la investigación y comprobación de un número limitado de transacciones.

#### **3.4.2.2 Conocimiento del proceso contable:**

El auditor debe obtener una comprensión del proceso contable, suficiente para que le permita identificar los riesgos específicos asociados con el proceso contable y desarrollar un plan de auditoría adecuado. Deberá entender los registros y procedimientos usados para identificar, registrar, procesar, resumir y reportar clases de transacciones materiales.

El uso de computadoras es con frecuencia, un elemento importante en el proceso contable, independientemente del tamaño del negocio, por lo que deberá analizar la importancia de éstas, valiéndose del uso de un especialista si fuera necesario.

El punto de partida para el conocimiento del proceso contable es el "mayor general", pues si se pueden identificar los principales sistemas de aplicación que lo alimentan y tienen un efecto material en él, se tendrá un nivel alto de conocimiento de éste. El auditor debe buscar e identificar las fuentes principales de registros en el mayor general, las cuales actúan como sistemas de aplicación que se interconectan con el sistema del mayor general y que normalmente incluyen:

- Ordenes de compra, recepción y procesamiento.
- Procesamiento de cuentas por pagar y pagos.
- Procesamiento de pedidos, embarques y facturación.
- Procesamiento de cuentas por cobrar y cobros.
- Contabilización de gastos.
- Contabilización de inventarios y costos.

- Contabilización de activos fijos y depreciación.
- Procesamiento de nóminas y personal.
- Contabilización de las disponibilidades, las cuales se ven influenciadas por todos los incisos descritos anteriormente.

### **3.4.3 Riesgo e importancia relativa:**

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

- “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.

### **3.4.4 Naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos:**

El contador público y auditor, debe observar los siguientes aspectos:

- 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.

### **3.4.5 Coordinación, dirección, supervisión y revisión:**

Al realizar la planeación de auditoría, el contador público y auditor, podrá tomar en cuenta los siguientes aspectos:

- El involucramiento de otros auditores en la auditoría de componentes, por ejemplo, subsidiaria, sucursal y divisiones.
- El involucramiento de expertos.
- Requerimiento de personal.” (4:76)

### **3.4.5.1 Supervision:**

“La supervisión implica dirigir los esfuerzos de los ayudantes que participan en lograr los objetivos del examen, y determinar si se lograron esos objetivos. Los elementos de la supervisión incluyen dar instrucciones a los ayudantes, 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. 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” (13a:14).

Los ayudantes deben ser informados de sus responsabilidades y de los objetivos de los procedimientos que han de ejecutar, así mismo 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 ayudantes 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 proceso de planeación de auditoría, debe contar con una adecuada supervisión, de niveles jerárquicos superiores a los que han participado directamente en la realización del trabajo de campo, con la finalidad de contar con la seguridad de que el equipo de trabajo marcha de acuerdo a un plan que se ajuste a las necesidades de la empresa auditada.

### **3.4.5.2 Alcance y extensión de la supervisión**

La supervisión debe llevarse a cabo cuando se realiza el trabajo de campo en las oficinas del cliente como también cuando ha concluido el desarrollo del mismo, y lógicamente, debe empezar tan pronto como el trabajo haya sido contratado; todo ello deberá realizarse con el debido cuidado de no excederse en el presupuesto de horas hombre asignadas a la realización del trabajo. El personal de auditoría que integra el equipo que se encargará de realizar una auditoría necesita la guía e instrucción específica acerca de lo que deben hacer, cuándo lo van a hacer y cómo lo van a hacer. Es necesario que sepan que su trabajo es satisfactorio y cómo hacer para mejorarlo.

Para que cada miembro del grupo de auditoría obtenga experiencia de su trabajo, debe estar debidamente informado en cada etapa del mismo, acerca de lo que se espera de él, por lo que debe ser supervisado a medida que desarrolle el trabajo.

#### **3.4.5.3 Responsabilidad de la supervisión:**

La responsabilidad de la supervisión de auditoría recae sobre el gerente o auditor encargado, quien de acuerdo a sus conocimientos y experiencia adquirida en el campo, deberá coordinar y dirigir los esfuerzos del equipo de auditoría. El supervisor deberá examinar periódicamente el trabajo de todo su equipo, de modo que pueda tener un conocimiento de todos los aspectos de la empresa, y formarse una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, según norma internacional de auditoría No. 300 "Planeación", en la sección Coordinación, Dirección, Supervisión y Revisión o también según la norma de auditoría generalmente aceptada No. 3 "Planeación y Supervisión de la Auditoría" las que exponen los lineamientos de la supervisión del trabajo.

#### **3.4.6 Otros:**

- 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 de trabajo.

#### **3.5 Memorando de planeación:**

El memorando de planeación, resume los asuntos técnicos, los asuntos sobre el servicio al cliente y los asuntos logísticos

Deberá ser preparado por o bajo la supervisión del socio o gerente a cargo de la auditoría. Debe comenzarse cada auditoría levantando información para un plan de auditoría, el cual se refleja en el memorando de planeación. Para diseñar una auditoría eficiente y eficaz, se debe obtener una comprensión del negocio del cliente y del ambiente en el cual opera. Deberá documentarse los juicios y las decisiones hechas durante la planeación en este memorando, el cual resume la información clave que se usa en la auditoría. Además de resumir los puntos tratados en algunos de los párrafos precedentes, el memorando de

planeación incluye información sobre asuntos de contabilidad potencialmente significativos, el uso planeado de técnicas de auditoría con asistencia de computadora, el equipo de trabajo, incluso especialistas, la oportunidad del trabajo, información del cliente, áreas críticas, importantes y de riesgo probable y el presupuesto de tiempo. Cuando aplique, el memorando de planeación también debe incluir asuntos de servicio al cliente y otros que requieren seguimiento durante la auditoría, según se identifiquen en reuniones con el cliente, archivos de correspondencia y papeles de trabajo del año anterior.

El memorando de planeación sirve de base para los siguientes fines:

- Asegura que el trabajo de auditoría está basado en los puntos de vista de los miembros más experimentados del equipo de auditoría.
- Refleja los pensamientos de aquellos responsables por su preparación y los estimula a prestar debida consideración a todos los aspectos importantes de la auditoría.
- Documenta el proceso de planificación y asegura que quedará un registro de las razones del alcance de la auditoría.
- Reduce la posibilidad de cualquier malentendido en el trabajo, al ser ejecutado.
- Facilita la revisión de la auditoría, permitiendo concentrarse en la evaluación de resultados de las pruebas.
- Puede ser utilizado como parte de la información de base para la planificación de auditorías subsecuentes.

El proceso de auditoría requiere que el socio encargado apruebe el memorando de planeación una vez completada la planificación. Se requiere que el socio encargado apruebe el memorando de planeación antes de comenzar cualquier trabajo significativo en el campo.

### **3.5.1 Asuntos técnicos, de logística y de servicio al cliente:**

Los asuntos técnicos incluyen el enfoque planeado sobre los objetivos críticos de auditoría, sobre el control interno, preparación de cédulas y análisis, y la determinación de las áreas de riesgo, áreas críticas y áreas importantes. Dentro de los asuntos de servicio al cliente se destaca principalmente los reportes a emitir, tales como el Informe de auditoría, las cartas dirigidas a la gerencia de la compañía, y otros servicios específicos que se le presten al cliente.

Dentro de los asuntos logísticos cabe destacar la planeación administrativa, mediante la cual se realiza la administración de recursos. En la planeación de recursos se requiere determinar cuales serán las necesidades en cantidad y calidad de cada tipo de recursos, y su distribución para cada periodo. Por lo tanto, para fines de nuestro estudio clasificamos los recursos en cuatro clases que son:

**Recursos financieros:** Se refiere a los recursos de carácter económico y monetario que la oficina necesita para el desarrollo de sus actividades. En la planeación de recursos financieros se requiere determinar: las necesidades financieras, definir como se originan (o adquieren) y cual será la asignación (o aplicación) de tales recursos.

**Recursos humanos:** Deben llevarse a cabo de manera que al determinar la calidad y el número de personas necesarias para desarrollar el trabajo de auditoría y su relación con el costo de horas hombre. La planeación de los recursos humanos en términos de ingresos y costos, requiere del uso de una "fusión de respuesta del personal". Una función de este tipo relaciona la cantidad de personal asignado a una auditoría en relación al tipo de trabajo que se realice. Por esto, es necesario conocer a fondo el trabajo y cuantificar hasta donde sea posible su desempeño. Los Recursos Humanos, deben planearse en forma de presupuesto, para poder coordinarlos con los otros presupuestos de la oficina e integrarlos en un presupuesto general. La planeación de recursos humanos en si, es una técnica para determinar en forma sistemática la provisión y demanda de empleados que serían necesarios, el departamento de personal puede planear sus labores de reclutamiento, selección, capacitación, entre otras. La planeación de recursos humanos permite la organización del personal adecuado en el momento adecuado.

**Recursos materiales:** La planeación de recursos materiales en una firma de auditores es aquella que establece los objetivos y determina un curso de acción a seguir, de los siguientes elementos: Instalaciones, equipo, y medios de transporte. El objetivo de la planeación de recursos materiales es la utilización óptima de éstos para la obtención de una eficaz rentabilidad económica.

### **3.6 El programa de auditoría:**

Es una lista detallada y una explicación de los procedimientos específicos, que tienen que ejecutarse en el curso de un trabajo de auditoría. Los programas de auditoría proporcionan una base para asignar y planear el trabajo para determinar lo que falta por hacer. Los programas de auditoría se ajustan especialmente a cada trabajo. Este siempre incluye una lista de procedimientos de auditoría. Por lo general también incluye tamaños de muestras, partidas a escoger y el período de las pruebas. Regularmente existe un programa de auditoría para cada componente de la misma.

En otras palabras, 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.

Los programas de auditoría contienen los pasos, procedimientos y verificaciones que debe seguir el personal de auditoría.

En algunos casos el programa contendrá pasos concretos de procedimientos y verificaciones que debe seguir el personal de auditoría. Estos programas generalmente los elabora el auditor encargado basándose en su experiencia en cuanto al conocimiento del cliente (o bien basándose en la experiencia adquirida en otras auditorías, en caso que sea la primera vez que se le audite de conformidad con Normas Internacionales de Auditoría o bien Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas).

#### **3.6.1 Objetivos:**

- Ayuda a desarrollar el trabajo con pasos específicos para alcanzar los objetivos planteados.
- Sirve de guía en la aplicación de los procedimientos de auditoría y en la obtención de evidencia.
- Asegurar la aplicación de los procedimientos mínimos, para alcanzar el grado requerido de calidad de la auditoría.

#### **3.6.2 Importancia:**

- Promueven la aplicación de las técnicas y procedimientos mínimos necesarios.
- Permiten controlar las actividades y establecer las responsabilidades.

- Constituyen una metodología para la aplicación de las técnicas y los procedimientos de auditoría.
- Orientan al auditor para obtener la evidencia suficiente y competente.

### 3.6.3 Obligatoriedad:

Cada auditoría debe realizarse con base en un programa de auditoría, que guarde relación con los objetivos institucionales, y los objetivos específicos del trabajo.

### 3.6.4 Tipos de programas de auditoría:

- **Programas generales:** Son aquellos que elabora el auditor y cuyo contenido consiste en las principales fases de la revisión o del trabajo a realizar, durante la realización del trabajo de campo se completaran estos programas de acuerdo a las circunstancias y aspectos especiales a cubrir en cada área. Detallan los procedimientos a seguir en situaciones o actividades que se consideran aplicables a todos los grupos de instituciones, áreas, departamentos, secciones; describen con mayor o menor minuciosidad, dependiendo de la experiencia del auditor.
- **Programas específicos:** Consisten en una lista detallada y predeterminada de procedimientos de auditoría a ejecutar en cada área y que el equipo de auditoría trata de cumplir lo mas estrictamente posible a través de toda la revisión. El auditor utilizará durante sus actividades programadas, programas de auditorías específicas, ya que debido al conocimiento que tiene de la empresa esta en capacidad de elaborarlos con un elevado grado de precisión.
- **Programas detallados:** Son aquellos en los cuales se describe, con mayor o menor minuciosidad, la forma práctica de aplicar los procedimientos y técnicas de auditoría, y se destina, generalmente, al uso de los ayudantes o auxiliares.
- **Programas estándar:** Aquellos en que se enuncian los procedimientos a seguir en casos o situaciones que se consideran aplicables a un número considerable de empresas o a todas las que forman la clientela del despacho.

- **Programas de revisión preliminar:** Contiene pruebas y procedimientos de auditoría, que deben aplicarse específicamente en revisiones preliminares, tales como la evaluación de la estructura de control interno y revisión de la partida de apertura.
- **Programas de revisión final:** Contiene el resto de pruebas y procedimientos que no han de aplicarse en revisiones preliminares, tales como, concluir todas las pruebas que quedaron pendientes por algún motivo en la revisión preliminar o bien pruebas que deban concluirse tales como la prueba de ventas, elaboración del informe de cifras y circularización de saldos con bancos, clientes, proveedores, aseguradoras, abogados, financieras ( En el caso de existir inversiones) y otros que el despacho de auditoría considere convenientes.

### **3.6.5 Flexibilidad de los programas:**

Los programas de auditoría, suelen ser flexibles, es decir que durante el trabajo de auditoría podrán existir variables que induzcan al auditor a hacer uso de su buen juicio profesional.

Cualquier limitación en el programa de trabajo, derivado de la falta de entendimiento de la estructura del control interno en la elaboración del mismo, deberá ser suplida por el auditor, quien deberá hacer uso de su criterio y juicio profesional. El auditor nunca deberá atenerse únicamente al programa preelaborado.

### **3.7 Aspectos básicos a considerar en la elaboración de un memorando de planeación y programa general de trabajo:**

Generalmente, un memorando de planeación y el programa general de trabajo, puede no ser un formato estándar para los despachos de auditoría, sin embargo, se considera que básicamente, deben contener lo siguiente:

#### **Memorando de planeación**

- Nombre de la empresa, fecha de cierre, índice, propósito, información general, información específica, enfoque y alcance del examen, evaluación de la estructura del control interno, preparación de cédulas y análisis, planeación de confirmaciones con bancos, financieras, clientes, proveedores, abogados, aseguradoras, almacenadoras, inventarios físicos, descripción de matriz de riesgos, determinación de áreas críticas, determinación de áreas de riesgo probable, determinación de áreas importantes,

personal y presupuesto de tiempo, reportes a emitir, tales como informe de cifras y cartas a la gerencia, planeación administrativa, personal y presupuesto de tiempo y costo de las horas hombre, nombre del responsable de elaborarlo, fecha de elaboración y evidencia de la supervisión del mismo.

## **Programa de auditoría**

### **Contenido de los programas:**

- Encabezado
- Identificación: Nombre de la institución, nombre de la entidad examinada y el tipo de documento a que se refiere, en este caso el programa de auditoría
- Índice: Sirve para identificar el programa de auditoría, y se ubica en la parte superior derecha (opcional) Se puede adicionar el índice asignado a la cuenta o área a que corresponde el examen
- Area o cuenta: Identifica el área, departamento o cuenta utilizada
- Tipo de auditoría a realizar: Identifica la clase de auditoría que se va a efectuar
- Período a examinar: Identifica el período que abarca la auditoría

### **Cuerpo del programa**

- Definición: Se refiere a la descripción del contenido de la cuenta, según el manual de contabilidad
- Procedimientos de auditoría: Son los pasos que se aplicarán en el análisis o evaluación del área o cuenta, según el tipo de auditoría a realizar, para obtener la evidencia que sustentará el informe

### **Fechas y firmas de responsabilidad**

- El programa de auditoría llevará fecha y firma en que fue preparado por el supervisor y/o el encargado del trabajo, y la firma con la que el jefe de auditoría lo aprobó, así como también el tiempo que se le ha asignado a cada una de las pruebas y procedimientos a realizar.
- Para este efecto, podrá utilizarse un cronograma, el cual incluye la programación individual de tareas para auditores, haciendo la distribución de acuerdo al tiempo presupuestado y a la experiencia de los miembros del equipo. El jefe de la auditoría con base en la revisión y aprobación del supervisor, aprueba el programa de auditoría.

## CAPITULO IV

### PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS COMO PARTE FUNDAMENTAL EN EL PROCESO DE PLANEACIÓN DE UNA AUDITORÍA EXTERNA

---

#### 4.1 Definición:

A continuación se presentan algunas definiciones básicas de los procedimientos analíticos:

“Los procedimientos analíticos son una parte muy importante del proceso de auditoría y consisten en la realización de evaluaciones de la información financiera y no financiera. Los procedimientos analíticos pueden variar desde simples comparaciones hasta el uso de complejos procedimientos que abarcan varias relaciones y elementos de la información. Una premisa básica que determina la aplicación de los procedimientos analíticos, es que se espera que exista una relación conveniente del conocimiento de ciertas condiciones. Algunas de las condiciones en particular que pueden causar variaciones en esta relación son: transacciones o eventos específicos poco comunes como cambios en la contabilidad, cambios en los negocios, fluctuaciones casuales o errores.” (13b:12)

Por otra parte, las normas internacionales de auditoría, describen los procedimientos analíticos de la siguiente manera: “Significa el análisis de índices y tendencias significativas incluyendo la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que son inconsistentes con otra información relevante o que se desvían de las cantidades pronosticadas.” (4:129)

La relación financiera es esencial para el planteamiento y evaluación de los resultados de los procedimientos analíticos y generalmente requiere del conocimiento del cliente e industria o industrias en las que el cliente opera. La comprensión de los objetivos de los procedimientos analíticos y de sus límites, es también muy importante. Éstos son utilizados para los siguientes fines:

- a) Ayudar al auditor a planear el alcance, naturaleza y tiempo de la auditoría;
- b) Exhorta el uso de un enfoque de investigación, el cual contribuye a identificar los riesgos;
- c) Amplía el entendimiento del negocio completo;
- d) Ayudan a tener más conocimientos sobre la industria completa y mejorar la calidad del proceso de auditoría;

- e) Como procedimientos sustantivos cuando su uso puede ser más efectivo o eficiente que las pruebas de detalles para reducir el riesgo de detección para aseveraciones específicas de los estados financieros; y
- f) Como una revisión global de los estados financieros en la etapa de revisión final de la auditoría.

Los procedimientos analíticos generalmente incluyen comparaciones de montos registrados o estimaciones derivadas de montos registrados, con las expectativas del auditor. El auditor desarrolla sus expectativas identificando y aplicando la relación conveniente que se espera exista razonablemente, en base al conocimiento que tiene del cliente y de la industria en que éste opera. (De acuerdo a NIA 520 "Procedimientos analíticos")

#### **4.2 Naturaleza, propósito e importancia de los procedimientos analíticos:**

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

- Información comparable de períodos anteriores considerando los cambios identificados;
- Resultados anticipados de la entidad, tales como presupuestos o pronóstico, o expectativas del auditor, como una estimación de depreciación;
- Información similar de la industria en la que el cliente opera, como una comparación de la proporción de ventas de la entidad a cuentas por cobrar, con promedios de la industria o con otras entidades de tamaño comparable en la misma industria.
- "La relación de la información financiera, con información financiera no importante" (13b:12)

Los procedimientos analíticos también incluyen la consideración de relaciones:

- Entre elementos de información financiera que se esperaría se conformaran a un patrón predecible basado en la experiencia de la entidad, como porcentajes marginales brutos.
- Entre información financiera e información no financiera relevante, tal como costos de nómina a un número de empleados, ventas a número de productos que se tienen en el mercado, para su distribución y venta.

Pueden usarse variados métodos para desempeñar los procedimientos mencionados anteriormente. Estos van de simples comparaciones a análisis complejos usando técnicas

avanzadas de estadística. Los procedimientos analíticos pueden ser aplicados a los estados financieros consolidados, a los estados de componentes (como subsidiarias, divisiones o segmentos) y a elementos individuales de información financiera. La selección de procedimientos, métodos y nivel de aplicación, por el auditor, es un asunto de juicio profesional.

### **4.3 Categorías de los procedimientos analíticos:**

Existen tres categorías principales de procedimientos analíticos:

#### **4.3.1 Pruebas de razonabilidad:**

Es un término que frecuentemente se utiliza para referirse a un cálculo que se usa para estimar un monto como un saldo de cuenta o clase de transacción. Puede desarrollarse un modelo, un cálculo de una predicción del monto mediante el uso de datos pertinentes financieros y de operación y se calcula la predicción con el monto registrado. Por ejemplo es posible predecir la nómina mediante el uso del número de trabajadores, el promedio de salarios y el número promedio de horas de trabajo. En este caso simplemente se multiplica estas variables entre sí.

#### **4.3.2 Análisis de tendencias:**

Este es un término que se utiliza para referirse al análisis de los cambios en un saldo de cuenta o clase de transacción dados entre el período actual y el previo o a través de varios períodos contables. Por ejemplo se puede predecir las ventas basados en la tendencia de las ventas anuales históricas, o bien el ingreso de inversión basados en la tendencia en el valor de las inversiones, o los márgenes de ganancias brutas basados en las tendencias en la combinación de las ventas. Es importante entender las razones por las que anticipamos que una tendencia sea predecible, ya que a veces los datos dan la impresión de estar casualmente relacionados cuando no es así, por ejemplo puede que no exista una razón para anticipar que los desembolsos de honorarios en un año, sean indicación de los desembolsos del próximo año.

#### **4.3.3 Análisis de relaciones:**

Es un término que se utiliza frecuentemente para referirse al análisis de las relaciones entre: Un saldo de cuenta respecto a otro saldo de cuenta por ejemplo en las cuentas por cobrar,

se puede analizar las relaciones entre las ventas al crédito y el promedio de cuentas netas por cobrar, con respecto a inventario se puede analizar las relaciones entre el costo de la mercancía vendida y el inventario promedio. Una clase de transacción y un saldo de cuenta, por ejemplo se puede analizar la relación entre el rendimiento de las ventas y los descuentos sobre las ventas y el total de las ventas, o bien se puede analizar la relación entre el costo de la mercancía vendida y el total de las ventas, por línea individual de productos. Los datos financieros y los datos de operación, se puede analizar la relación entre el total de las ventas y la superficie del espacio físico en una compañía de ventas al por menor, o bien se puede analizar la relación entre el gasto de nómina y las cifras promedio de empleados.

#### **4.4 Grado de confiabilidad de los procedimientos analíticos:**

Hay que tomar en cuenta que la confiabilidad en los resultados de procedimientos analíticos dependerá de la evaluación del auditor del riesgo de que los procedimientos analíticos puedan identificar las relaciones según se espera cuando, de hecho existe una representación errónea de importancia relativa.

El grado de confiabilidad que el auditor pone sobre los resultados de los procedimientos analíticos depende de los siguientes factores:

- Importancia relativa de las partidas implicadas, por ejemplo, cuando la cartera de clientes es de importancia, el auditor no confía solo en los procedimientos analíticos para formar conclusiones; caso contrario sucede cuando se trata de ciertas partidas de ingreso o de gasto, las cuales pueden no ser de importancia relativa.
- Otros procedimientos de auditoría dirigidos hacia los mismos objetivos de auditoría, por ejemplo, procedimientos desempeñados por el auditor al revisar la posibilidad de cobranza de las cuentas por cobrar, tales como la revisión de cobros posteriores a la fecha de la revisión
- Exactitud con la que pueden predecirse los resultados esperados de los procedimientos analíticos, por ejemplo el auditor espera una mayor consistencia en la comparación de márgenes de utilidad bruta de un periodo con otro que la comparación de gastos de operación menores o poco significativos
- Evaluaciones de riesgos inherente y de control, por ejemplo, si el control interno sobre el procesamiento de las ventas, es débil y por lo tanto el riesgo de control es alto, puede

requerirse más confianza en las pruebas de detalles de transacciones y balances que en los procedimientos analíticos para extraer conclusiones sobre cuentas por cobrar.

#### **4.5 Investigación de partidas inusuales:**

Cuando el auditor determina que los procedimientos analíticos han identificado fluctuaciones o relaciones significativas que son inconsistentes con otra información relevante, o que se desvían de las cantidades pronosticadas, el auditor debería investigar y obtener explicaciones adecuadas y evidencia corroborativa apropiada. La investigación de fluctuaciones y relaciones inusuales ordinariamente comienzan con investigaciones por medio de entrevistas, seguidas por corroboración de las respuestas de la administración, como por ejemplo mediante comparaciones con el conocimiento del auditor del negocio y con otra evidencia obtenida durante el curso de la auditoría, así como también mediante la consideración de la necesidad de aplicar otros procedimientos de auditoría basados en los resultados de dichas investigaciones, si la administración no es capaz de proporcionar una explicación o si la explicación no es considerada adecuada.

#### **4.6 Como efectuar procedimientos analíticos:**

A continuación se describen las etapas involucradas en el desempeño de procedimientos analíticos:

- Desarrollar un modelo e incorporarle las variables de finanzas y operación que afecten la cuenta;
- Considerar la independencia y confiabilidad de los datos de finanzas y operación que se utilicen en el modelo;
- Calcular la predicción y compararla con el monto registrado,
- Considerar si la diferencia es significativa;
- Obtener explicaciones con respecto a diferencias significativas y corroborar los asuntos importantes;
- Considerar los hallazgos de auditoría.

Para poner en práctica las etapas que comprende la aplicación de procedimientos analíticos se debe desarrollar un modelo con las variables financieras y de operación:

- Cuando se desarrolla un modelo, se identifican las variables financieras y de operación y las relaciones entre ellos, por ejemplo, el gasto de administración puede predecirse como la suma de las variables de gastos individuales. El gasto de nómina puede predecirse como el producto de las siguientes variables: Horas, tasas de salario y número de empleados.
- Se debe juzgar si se debe desarrollar un modelo para predecir el saldo de cuenta actual o el cambio en el saldo de cuenta del año anterior. El hecho de predecir los cambios del año anterior puede que sea eficiente cuando se haya auditado el balance del año anterior ya que se puede eliminar del modelo las variables independientes que no hayan cambiado del año anterior, por ejemplo, al calcular los resultados actuales de un hotel basados en los datos de ocupación durante el año y los datos del cargo por habitación. De lo contrario se puede calcular los resultados actuales basados en los resultados del año anterior y los cambios en las tarifas de las habitaciones y los niveles de ocupación durante el año actual en comparación con el año anterior.
- A medida que se incorporan más variables independientes pertinentes, el modelo se hace más informativo y, por lo tanto, la predicción es más exacta. Si se simplifica demasiado el modelo, es probable que la predicción y por lo tanto la subsecuente comparación tienda a proveer evidencia limitada de auditoría. A medida que se incorporan más variables, la predicción se hace más compleja y costosa de calcular, por ejemplo se puede predecir las comisiones de ventas basados exclusivamente en las ventas. Sin embargo, en caso de que diferentes productos tengan diferentes tasas de comisión, la combinación de ventas se convierte en una variable importante. Si se incorpora la combinación de ventas al modelo, la predicción se hace más exacta y al mismo tiempo más compleja y costosa de calcular. Aunque existe una relación entre las tasas de interés y los saldos que devengan interés, si las tasas varían considerablemente o si existe gran cantidad de saldos con diferentes tasas de interés, la predicción puede simplificarse extraordinariamente o tomar demasiado tiempo para calcularse.
- Se puede mejorar la exactitud de la predicción mediante el desarrollo de modelos para los datos más dispersos, por ejemplo: **Fecha:** calcular las predicciones del gasto de nómina de cada mes y combinarlas en vez de calcular una predicción general para el año entero; **Descripción:** Calcular las predicciones de depreciación de cada clase principal de activo por separado, en vez de calcular una predicción general de la depreciación;

**Oficina:** calcular las predicciones de los resultados de las ventas de cada división en vez de toda la entidad en conjunto.

- Se debe juzgar el nivel de complejidad del modelo que sea apropiado, tomando en cuenta los factores pertinentes, por ejemplo, el riesgo de que ocurran errores e irregularidades significativos, la precisión de auditoría planeada de la prueba, el número de variables y su efecto relativo sobre la exactitud de la predicción, la disponibilidad de fuentes alternativas de evidencia de auditoría para respaldar el procedimiento analítico y los costos involucrados en el desarrollo del modelo.
- En general, las relaciones entre los datos financieros y los de operación: a) son más fáciles de predecir en un ambiente estable que en un ambiente dinámico o inestable, por ejemplo cuando el número de empleados cambia continuamente, un análisis del gasto de nómina puede ser demasiado simplificado o demasiado costoso de efectuar, b) son más predecibles entre las cuentas del estado de resultados que entre las cuentas del balance general, ya que las cuentas del estado de resultados representan transacciones a través de un período de tiempo, mientras que las cuentas del balance general representan montos en un momento específico y con frecuencia son el resultado de diversas clases de transacciones, y c) son menos predecibles, basados en tendencias anteriores, mientras más discreción se requiera en el año actual, por ejemplo puede que la gerencia opte por incurrir el gasto de mantenimiento en vez de reemplazar la planta y el equipo.

#### **4.7 Consideración de la independencia y confiabilidad de los datos financieros y de operación:**

La independencia y confiabilidad de los datos financieros y de operación que se utilicen en el modelo afectan directamente la exactitud de la predicción, y por lo tanto, la evidencia de auditoría que se obtenga de los procedimientos analíticos.

En la medida que sea posible, se debe desarrollar la predicción mediante el uso de datos independientes de la cuenta sujeta a predicción. Por ejemplo, para comprobar la integridad de las ventas se puede calcular una predicción de las ventas basadas en las estadísticas de producción o la medida en pies cuadrados de la oficina de ventas. No se obtiene ninguna evidencia de auditoría, o muy poca, si los datos que se utilicen para calcular la predicción provienen de la misma fuente que el monto sujeta a auditoría.

Otro ejemplo podría ser calcular la predicción del gasto de nómina utilizando el número de empleados y las tasas de salarios tomados del sistema de nómina, es probable que la predicción sea más próxima al monto registrado, pero se provee poca evidencia de auditoría excepto con respecto a la exactitud de los cálculos. El juicio sobre la confiabilidad de los datos considera si los datos provienen de fuentes independientes fuera de la entidad o de fuentes dentro de la entidad; las fuentes dentro de la entidad son independientes de aquellas que son responsables del monto sujeto a auditoría; los datos están sujetos a un control interno efectivo; a procedimientos de auditoría en el año en curso o el anterior, y si desarrollamos las predicciones mediante el uso de datos de diversas fuentes.

#### **4.8 Cálculo de la predicción y comparación con el monto registrado:**

Cuando se compara la predicción con el monto registrado se debe tomar en cuenta lo siguiente:

- **La frecuencia con que se mide la relación.** Mientras mas frecuentemente se observe una relación en particular, más certeza se puede tener de la consistencia de la relación, por ejemplo, un análisis de las tendencias mensuales de las ventas por tipo de producto provee más evidencia convincente de auditoría que una revisión anual comparada con el período anterior.
- **Las variaciones anticipadas y las fluctuaciones anormales.** Se debe diferenciar entre las variaciones anticipadas y las fluctuaciones anormales. Cuando se compara los montos mensuales, con frecuencia se anticipa que se presenten variaciones en ciertas épocas y no un monto fijo todos los meses. Por ejemplo, se anticipa que la venta del mes de enero a continuación de la estación de navidad de un almacén de ventas al por menor resulte en una reducción de margen bruto.
- **La ausencia de variaciones anticipadas.** Esto destaca la importancia de entender el negocio del cliente.

#### **4.9 Obtención de explicaciones de las diferencias significativas:**

Las diferencias puede que existan debido a:

- Que la cuenta o clase de transacción que se este auditando contenga un error o irregularidad,

- Que la cuenta o clase de transacción que se este auditando no contenga un error o irregularidad sino que la predicción sea incorrecta, por ejemplo que se haya simplificado extraordinariamente el modelo o se hayan utilizado datos incorrectos.

En caso de que exista una diferencia significativa entre la predicción y el monto registrado, se debe procurar obtener explicaciones de la gerencia u otro personal apropiado del cliente y corroborar los asuntos importantes. En caso de que no haya explicaciones razonables, se debe reconsiderar los datos y suposiciones que se haya utilizado para calcular la predicción y el consecuente rango de valores aceptables. Se puede efectuar nuevamente los cálculos, y utilizar un modelo más perfeccionado para determinar si la diferencia aún resulta inaceptable. En caso de que aún existan diferencias significativas, normalmente se desempeñan pruebas de detalles para obtener evidencia de auditoría sobre si existen errores e irregularidades significativos.

#### **4.10 Hallazgos de auditoría al aplicar procedimientos analíticos:**

Se evalúa la evidencia de auditoría que se obtiene de los procedimientos analíticos. (Nia 500 "Evidencia de auditoría") Los hallazgos de auditoría pueden incluir no solamente errores e irregularidades en la cuenta sino también observaciones sobre el funcionamiento del control interno, el sistema de información y otros asuntos. En caso de que se identifique una diferencia de auditoría, se debe investigar su naturaleza y causa, considerando si es que indica un error e irregularidad significativa en las aseveraciones de los estados financieros a las que el objetivo de auditoría se dirige y se considera las implicaciones para el negocio del cliente.

#### **4.11 Documentación de los procedimientos analíticos:**

Los procedimientos analíticos, son documentados por el auditor, a través de papeles de trabajo, de acuerdo a la Norma internacional de auditoría No. 230 "Documentación" en la que se expone "El auditor deberá preparar papeles de trabajo que sean suficientemente completos y detallados para proporcionar una comprensión global de la auditoría" (4:54)

Documentación significa el material preparado por el auditor en conexión con el desempeño de la auditoría, éstos pueden ser almacenados en papel, película, medios electrónicos u otros medios. El auditor deberá documentar los asuntos que son importantes para apoyar la

opinión de auditoría y dar evidencia de que la auditoría se llevó a cabo de acuerdo con normas internacionales de auditoría.

Los papeles de trabajo constituyen la evidencia del trabajo de auditoría realizado así como el único eslabón tangible entre el trabajo de auditoría realizado y el informe correspondiente. "El auditor obtiene evidencia de auditoría por uno o más de los siguientes procedimientos: inspección, observación, investigación y confirmación, procedimientos de cómputo y analíticos" (4:114)

#### **4.12 Procedimientos analíticos para evaluar si una compañía continúa como negocio en marcha:**

Al realizar procedimientos analíticos en la etapa de planeación de auditoría, se debe considerar el riesgo que la presunción de negocio en marcha que sustenta la preparación de los estados financieros pueda ya no ser apropiada. La información financiera que se utiliza para realizar procedimientos analíticos preliminares puede indicar una tendencia declinante en las operaciones o en la posición financiera del cliente para cumplir con sus obligaciones a futuro (corto plazo), entonces se necesitará obtener información adicional para determinar acciones futuras. (Nia 570 "Negocio en marcha")

#### **4.13 Procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos:**

Debe seleccionarse la naturaleza y alcance de los procedimientos sustantivos para obtener evidencia a fin de reducir el riesgo de detección a un nivel apropiadamente bajo, en base a los niveles evaluados de riesgo inherente y riesgo de control interno. Los procedimientos sustantivos de auditoría incluyen: análisis sustantivo, muestreo sustantivo y otros procedimientos sustantivos. Los procedimientos sustantivos de auditoría se deben documentar en el programa de auditoría.

La seguridad del auditor de las pruebas sustantivas para cumplir con el objeto de una auditoría relacionada con una afirmación particular, puede derivarse de pruebas de detalle, de procedimientos analíticos o de una combinación de ambos. La decisión con respecto a que procedimientos se deben aplicar para lograr un objetivo en particular de una auditoría, está basada en el juicio del auditor sobre la efectividad y utilidad que se puede esperar de los procedimientos aplicados. Para algunas afirmaciones, los procedimientos analíticos resultan muy útiles, para proporcionar el nivel de seguridad deseado; sin embargo, para

otras afirmaciones, los procedimientos analíticos, no son tan efectivos ni eficaces, como las pruebas de detalle para lograr el nivel de seguridad deseado.

Cuando se tenga la intención de desempeñar tanto procedimientos analíticos como procedimientos sustantivos, el auditor necesitará considerar factores tales como:

- Los objetivos de los procedimientos analíticos y el grado al cual pueden ser confiables sus resultados,
- La naturaleza de la entidad,
- La disponibilidad de la información, financiera y no financiera,
- La confiabilidad de la información disponible,
- La relevancia de la información disponible,
- Fuente de la información disponible,
- La comparabilidad de la información disponible,
- El conocimiento ganado durante auditorías previas junto con la comprensión del auditor de la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno y de los tipos de problemas que en períodos anteriores han dado lugar a ajustes contables.

#### **4.14 Etapas de aplicación de los procedimientos analíticos:**

Los procedimientos analíticos pueden ser aplicados en las diferentes etapas de auditoría como se describe a continuación:

- En la etapa de planeación,
- En la etapa de ejecución y
- En la etapa final de la auditoría.

En las siguientes páginas se describe la aplicación de procedimientos analíticos en la planeación de auditoría.

#### **4.15 Procedimientos analíticos al planear la auditoría:**

Se identifican los objetivos críticos de auditoría para atención más específica durante la etapa de planeación. Estos son generalmente aquellos que, en relación a determinado saldo de cuenta, implican un riesgo significativo de error sustancial, un considerable grado de juicio o de dificultad de obtener evidencia o de aplicar procedimientos de auditoría. Es por ello que el objetivo de la aplicación de los procedimientos analíticos en la planeación de la auditoría, es proporcionar ayuda para la planeación de la naturaleza, oportunidad y alcance

de los procedimientos, que se aplicarán para obtener evidencia comprobatoria de ciertas cuentas de balance o clase de transacciones específicas.

Para lograr esto, los procedimientos analíticos que se aplican en la planeación de la auditoría, deben enfocarse principalmente en:

- Aumentar el conocimiento que el auditor tenga del negocio del cliente, y de las transacciones y eventos que han ocurrido desde la última auditoría (en caso de ser revisiones recurrentes);
- La identificación de áreas que pueden representar ciertos riesgos importantes para la auditoría las cuales pueden plasmarse en una matriz de riesgos;
- La identificación de áreas críticas y áreas importantes;

“De esta manera, el objetivo de los procedimientos analíticos al planear la auditoría, es identificar estos hechos como transacciones y eventos poco comunes, como también los montos, estimaciones y tendencias que puedan identificar declaraciones financieras que puedan requerir modificaciones y/o ampliaciones en el plan de la auditoría.” (13b:13)

Los procedimientos analíticos al planear la auditoría usan información tanto financiera como no financiera, por ejemplo, la relación entre ventas y superficie de espacio de venta o volumen de mercancías vendidas.

Generalmente este tipo de procedimientos utilizan información en conjunto de alto nivel. Además, el alcance y oportunidad de los procedimientos, que se basan en el juicio del auditor, pueden variar ampliamente, dependiendo de la magnitud y complejidad de las operaciones del cliente. Para algunas entidades, el procedimiento puede consistir en la revisión de los cambios en las cuentas de balance del año anterior al presente, utilizando el libro mayor general o el balance de comprobación preliminar o no, ajustado del auditor. En cambio, para otras entidades, los procedimientos pueden incluir un extenso análisis de estados financieros trimestrales.

En ambos casos los procedimientos analíticos combinados con el conocimiento del auditor del negocio, sirven como base para investigaciones adicionales y una planeación efectiva. En este sentido, los procedimientos analíticos se deben enfocar en aumentar el conocimiento

del negocio del cliente y de las transacciones y eventos ocurridos desde la última auditoría, e identificar áreas que puedan representar riesgos importantes. Basándose en lo que se expuso anteriormente, los procedimientos analíticos permiten al auditor realizar evaluaciones preliminares de la información financiera, la cual se realiza mediante comparaciones de datos financieros. El objeto de estas comparaciones consiste en verificar el grado de razonabilidad de las relaciones entre datos e identificar variaciones importantes tales como:

- Cambios en la contabilidad
- Cambios en el negocio
- Variaciones significativas, las cuales pueden ser casuales o por errores.

Una adecuada aplicación de procedimientos analíticos permite identificar áreas en las que deberá prestar una mayor atención durante la revisión, por lo que para la planeación de la auditoría, es necesario comprender adecuadamente el negocio de la entidad y los posibles efectos por cambios significativos, tendencias y hechos corrientes. Para ello es necesario el conocimiento de la entidad mediante la aplicación de procedimientos analíticos con información no financiera, dentro de los que se encuentran los siguientes:

#### **4.15.1 Negocio de la entidad:**

En la etapa de planeación es importante llegar a conocer las características del negocio del cliente que permitirán identificar los sucesos, transacciones y prácticas que pueden tener un efecto significativo sobre los estados financieros y asistir así al auditor en decidir el alcance y énfasis relacionado con los procedimientos de auditoría. Comprender la estructura de la organización y la manera en que se conduce el negocio para interpretar los resultados informados y poder evaluar posibles efectos en el mismo, en la contabilidad y en la presentación de estados financieros. (Nia 315 "Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa") El análisis incluye los factores siguientes:

- Estructura organizacional
- Líneas de productos clave
- Sector del mercado
- Clientes y proveedores claves
- Fuentes y métodos de financiamiento
- Transacciones extraordinarias

#### **4.15.2 Entorno de la industria:**

Comprender las condiciones del entorno de la industria en que opera la entidad, es factor clave para establecer posibilidades de éxito o fracaso del negocio. Para ello es necesario analizar los siguientes factores:

- Tendencias económicas y del negocio
- Competencia
- Nivel tecnológico
- Riesgos en la industria

#### **4.15.3 Situación financiera y rentabilidad:**

El procedimiento analítico de analizar la situación financiera y rentabilidad de la entidad puede ser clave para identificar riesgos, ya que al observar relaciones inusuales o inesperadas en los estados financieros o entre cuentas individuales, se puede extender el alcance de otros procedimientos de auditoría. En la medida de lo posible deben hacerse comparaciones de los estados financieros con cifras del presupuesto, cifras de años anteriores, competidores, datos de la rama de la industria en que opera la entidad y las expectativas basadas en acontecimientos y/o patrones. Para analizar la situación financiera se aplican índices, razones y herramientas de análisis e interpretación de estados financieros, los cuales podrían obtenerse, incluso, en reportes e informes elaborados y preparados por el cliente, específicamente por la gerencia financiera de la entidad. Existen diversos índices y razones que se pueden aplicar dependiendo del tipo de entidad, los cuales deben adaptarse a las circunstancias, las cuales se describen mas adelante.

#### **4.15.4 Función y ejecución administrativa:**

Comprender las características importantes del estilo de la gerencia, que incluye competencia dentro del mercado, agresividad en la aplicación de sus políticas, rotación del personal, presiones presupuestarias, aplicación de los principios de contabilidad. Estos aspectos deben considerarse para determinar el grado de confianza en el ambiente general de control. En otras palabras, deberá tomarse en cuenta "La cultura organizacional" que esté poniendo en práctica la gerencia, de la cual depende el funcionamiento a nivel general de la empresa, la cual incluye el mercado, las políticas, los procedimientos, el manejo del personal, y los resultados a nivel financiero que se estén obteniendo. La reputación

comercial de la gerencia del cliente y sus principales dueños y su comprensión de las responsabilidades.

#### **4.15.5 Información financiera:**

Consiste en conocer las influencias externas que podrían impactar en la gerencia en la preparación de los estados financieros. Para conocer dichas influencias, es conveniente que el auditor tome en cuenta lo siguiente:

- Los requerimientos que tiene la gerencia en la presentación de los estados financieros
- Quienes son los accionistas y quienes los usuarios de los estados financieros

#### **4.15.6 Ambiente SIC (Sistema de información computarizada)**

El auditor debe documentar la comprensión de cómo la entidad utiliza el sistema de información computarizada – SIC – y cómo afecta la preparación de los estados financieros. (Nia 401 "Auditoría en un ambiente de sistemas de información por computadora") Un especialista en auditoría del ambiente SIC puede asistir al auditor para su comprensión en la entidad. (Nia 620 "Uso del trabajo de un experto")

La documentación de esta tarea debe incluir lo siguiente:

- El hardware y software específico, comprendiendo la configuración de la computadora, incluyendo el número y ubicación de unidades y/o estaciones de trabajo y, si tales unidades, están interconectadas a una red local,
- Si el procesamiento está fundamentalmente centralizado o descentralizado y, si la información es ingresada sólo en zonas del procesamiento o también en zonas remotas,
- La naturaleza general de los utilitarios del software usado en zonas de procesamiento computarizado proveen la habilidad de añadir, alterar, o borrar información almacenada en archivos de datos, bases de datos y programas para bibliotecas,
- La naturaleza general del software usado para restringir el acceso a programas e información en zonas de procesamiento computarizado,
- Redes de comunicación computarizada, interfases para otros sistemas computarizados y la habilidad de mantenimiento de la información,
- Las clases de procesamiento computarizado realizado,
- El número aproximado de transacciones procesadas por cada sistema.

Es importante obtener información y antecedentes apropiados del ambiente SIC en que se desenvuelve la entidad, a efecto de determinar el alcance de la revisión de los riesgos y controles generales en este ambiente.

#### **4.15.7 Otros aspectos:**

Dentro de estos podemos mencionar:

- Publicidad reciente, informes de prensa, consideraciones ambientales y otros sucesos legislativos que puedan afectar al cliente,
- Abogados, consultores y el papel de éstos,
- Capacidad de auditoría interna
- Cambios en la legislación tributaria.

#### **4.16 Aplicación de los procedimientos analíticos en la planeación de auditoría:**

Debido a que el auditor debe aplicar procedimientos analíticos en la etapa de planeación para ayudar en la comprensión del negocio y para identificar áreas de riesgo potencial, la aplicación de ésta clase de procedimientos comprende una serie de análisis de índices y tendencias, por lo que para su aplicación se hace necesario el análisis e interpretación de los estados financieros del cliente, así como también otra clase de información de carácter extracontable.

##### **4.16.1 Análisis e interpretación de estados financieros:**

“El proceso de análisis de estados financieros comprende la recopilación, la comparación y el estudio de datos financieros y de operación del negocio, así como la preparación e interpretación de unidades de medida tales como tasas, tendencias y porcentajes. Al interpretar los estados financieros deben hacerse comparaciones entre partidas relacionadas entre sí, en los mismos estados financieros de una fecha o período dado, o en los estados por una serie de años, además los datos de índole financiera y de operación de una compañía” (19:87)

##### **4.16.2 Objetivos:**

Los objetivos de la aplicación del análisis e interpretación de los estados financieros, pueden ser para usos internos o externos. El uso interno se presenta cuando señala a los directivos de una empresa la situación financiera que se posee, para orientar las políticas directrices de

sus administradores. El uso externo ocurre cuando acreedores e inversionistas desean conocer cual es la posición de la empresa a través de saber si los fondos que se han prestado o invertido se amortizarán y generarán el rendimiento propuesto cuando se solicitó el crédito o la inversión.

A los contadores públicos y auditores, les interesa el análisis de los estados financieros para determinar el alcance y oportunidad de las pruebas efectuadas durante la auditoría a los estados financieros y establecer si ésta, puede seguir como negocio en marcha. En la fase de planeación, debe aplicar procedimientos analíticos, para lo cual se vale del análisis de los estados financieros.

#### **4.16.3 Métodos de análisis**

- Análisis horizontal
- Análisis vertical

##### **4.16.3.1 Análisis horizontal:**

“Es el análisis que se realiza entre dos o mas estados contables” (19:64) Dentro de los principales métodos de análisis horizontal aplicado en la auditoría podemos mencionar los siguientes:

- El método de aumentos y disminuciones, o relaciones y
- El método de tendencias.

En el primer caso se comparan cifras homogéneas correspondientes a dos fechas, a una misma clase de estados financieros, pertenecientes a diferentes períodos. En el segundo caso, las tendencias de lo que ha ocurrido a lo largo de un período, comparado con lo que se anticipa o espera que suceda en el/los próximo/s. Estos tipos de análisis es lo que en auditoría se conoce como revisión analítica.

##### **4.16.3.1.1 Revisión analítica:**

“El estudio o revisión analítica general de los estados financieros es una herramienta muy útil para que el auditor comience a diseñar su estrategia de auditoría a la luz de la

importancia relativa de sus rubros y del aparente riesgo inherente, tanto de la entidad en general como de sus elementos financieros en particular” (18:23)

El auditor debe realizar una revisión analítica de los estados financieros y otros afines del cliente para ayudarlo a:

- Identificar las cuentas y corrientes de información que son significativas y que pueden requerir atención especial,
- Identificar localidades operacionales donde deberá realizarse algún trabajo de auditoría,
- Planificar la organización y las asignaciones del equipo de auditoría y el presupuesto de tiempo,
- Considerar otros servicios que beneficiarían al cliente.

Si se obtiene información relevante y confiable, se efectúa una revisión analítica preliminar a fin de ayudar a identificar lo siguiente:

- Los objetivos críticos de auditoría, por ejemplo, una reducción importante e inesperada en el nivel de partidas por pagar podría indicar que las partidas por pagar contienen errores de importancia relativa, o pueden ser particularmente difíciles de auditar y, por lo tanto, requerirán atención especial.
- Segmentos, sucursales y localidades que están fuera de línea con los resultados anticipados o habituales. Estos pueden afectar la selección de los segmentos del negocio para atención específica, tal como la inspección de inventarios.
- Corrientes de información o saldos que son insignificantes para asegurar que no sean sobre auditadas esas áreas.

Conjuntamente con conversaciones con la gerencia, revisión de informes interinos y otra información, la revisión analítica puede ayudar a identificar nuevas áreas, líneas de actividad o productos o cambios en prácticas financieras que puede afectar la auditoría.

Debería aplicarse al menos cierto nivel de análisis de planificación en todas las auditorías. La ausencia de estados financieros relevantes y fiables, no necesariamente imposibilitará la realización de procedimientos analíticos eficaces. Aunque los procedimientos de revisión

analítica a menudo se basan en datos financieros, en muchos casos se puede considerar información no financiera relacionada, por ejemplo, las estadísticas de producción y volumen, el número de empleados y otra información similar pueden contribuir a lograr el objetivo de estos procedimientos.

La revisión analítica también puede señalar objetivos, no necesariamente críticos, que requieren atención especial, por ejemplo, una comparación del pronóstico del año en curso con los resultados del año pasado y la realización a la fecha puede indicar áreas que requieren mayor atención, donde el activo fijo está proyectado para aumentar considerablemente comparado con el año anterior, puede haber una importante inversión de capital que implica una necesidad de efectuar pruebas sobre las adiciones al activo fijo.

La revisión analítica comprende un análisis de relaciones o comparaciones y un análisis de tendencias.

De acuerdo a la industria, se presentan varias relaciones que se pueden usar para visualizar mejor al cliente con respecto a sus operaciones actuales. Estas incluyen comparación con presupuesto, períodos previos e información disponible para la industria. Por ejemplo, al mantener un registro de los datos de los clientes, se pueden comparar con los registros recientes y los anticipados, y se pueden destacar automáticamente los cambios excepcionales.

Es importante recordar los siguientes asuntos al realizar la revisión analítica:

- Normalmente es preferible descubrir por medio de los análisis de tendencias usados por el cliente para el manejo y control del negocio en base cotidiana. Es probable que sea más eficaz considerar y evaluar estos datos que realizar análisis generales de relaciones que pueden no ser aplicables al cliente o a su industria.
- Es deseable concentrarse en, y documentar, las partidas que están fuera de línea, en vez de realizar un análisis escrito extenso de todas las partidas. Esto ayuda a enfocar la auditoría en los asuntos que requieren atención específica y facilita la consideración del plan por el socio y el gerente.
- El análisis de relaciones debe considerarse en términos relativos, por ejemplo, puede no ser significativo que un cliente tiene una baja rotación de inventario, puede ser una

característica de su industria, pero puede ser significativo si la rotación fue superior o inferior a la norma industrial, o si aumentó o disminuyó con respecto a períodos previos.

- La revisión analítica debe ser adaptada a las circunstancias del cliente.

Si en la revisión analítica, se planea utilizar presupuestos del cliente debemos considerar lo siguiente:

- Si los presupuestos fueron preparados, revisados y aprobados por personas con la pericia apropiada que son independientes del proceso de producción y del mantenimiento de registros,
- Si la contabilidad básica es suficientemente confiable para proporcionar cifras significativas para propósitos de comparación.
- Los presupuestos o estándares constituyen una base apropiada para el trabajo analítico.

Al realizar la revisión analítica se identifica específicamente los objetivos críticos de auditoría, los cuales son los que generalmente implican lo siguiente:

- Un riesgo significativo de error por un monto igual o mayor al nivel de precisión, por ejemplo, áreas que causaron problemas en períodos anteriores o que se anticipa darán problemas en el período actual.
- Un grado considerable de juicio, por ejemplo, la integridad y existencia del inventario en un cliente determinado puede ser un asunto sencillo, pero la valuación puede ser altamente subjetiva, por lo tanto es probable que el objetivo de valuación sea crítico aunque la integridad y existencia del inventario pueden no ser críticas.
- Una dificultad en obtener evidencia de auditoría o aplicar procedimientos de auditoría, por ejemplo, las revelaciones sobre transacciones con entes relacionados pueden ser críticas porque son difíciles de auditar (Según NIA 550 "Partes relacionadas")

#### **4.16.3.1.2 Revisión analítica como análisis sustantivo:**

Análisis sustantivo es el uso de la revisión analítica como prueba sustantiva, es decir, como alternativa o suplemento al muestreo sustantivo. Como con todos los procedimientos de revisión analítica normalmente implica comparar:

- Lo que se anticipa con confianza, por ejemplo el cálculo de lo que debería ser el valor en libros de una partida.
- Lo que se encuentra o detecta, por ejemplo el monto presentado en los estados financieros o en los registros del cliente.

El uso de la revisión analítica en la etapa de planeación también implica una comparación similar, aunque su propósito principal es dirigir al auditor a los aspectos de la auditoría que pueden requerir mayores énfasis. La revisión analítica de los estados financieros tiene como propósito asegurar que los estados financieros sean consistentes con los conocimientos acumulados de la entidad y parezcan razonables desde el punto de vista de los usuarios de los estados financieros.

Cuando se efectúa la revisión analítica con un enfoque sustantivo, la estimación del valor real de una cuenta o relación, debe ser independiente del valor en libros, es decir, no se debe tratar de juzgar lo razonable del valor registrado sin primero desarrollar una estimación de lo que debiera ser en base a factores independientes como los resultados del año anterior, estadísticas, presupuestos o proyecciones preparadas por el cliente o bien su relación con otras cuentas. En algunos casos no será posible generar una estimación totalmente independiente y por lo que entonces se deberá evaluar la calidad de la evidencia de la prueba teniendo en mente esa limitación.

La revisión analítica puede ser una herramienta de auditoría fuerte y eficaz cuando logra el grado de exactitud deseado de una manera más eficiente que las técnicas sustantivas alternas.

Las comparaciones y análisis de relaciones y tendencias pueden permitir hacer comentarios útiles que sean de servicio al cliente, aunque los clientes más sofisticados probablemente efectuarán tales análisis ellos mismos. Dichos comentarios pueden ser aplicables en el caso de clientes más pequeños y podemos sugerirles efectuar análisis semejantes en una base regular.

Cuando se realiza una revisión analítica se debe tomar en cuenta lo siguiente:

- Diseñar la prueba más apropiada para lograr el objetivo deseado, en los párrafos siguientes se describen varias técnicas,
- Considerar el error tolerable,
- Realizar y documentar la prueba.

También deberá considerarse el grado al cual la prueba logró el objetivo, el alcance de evidencia de auditoría obtenido y el riesgo de análisis sustantivo, es decir, alto, moderado, bajo o muy bajo. Esto es esencialmente un juicio subjetivo pero las guías proporcionadas en este capítulo son útiles para ayudar al auditor a formar dicho juicio.

#### 4.16.3.1.3 Técnicas para elaborar revisión analítica

Algunas técnicas operan a un alto nivel de exactitud (técnicas de alta certeza) y, si son de mayor costo/beneficio, son usadas como alternativa al muestreo sustantivo, otras técnicas dan certeza limitada y pueden usarse para acumular evidencia de auditoría junto con el muestreo sustantivo. Las técnicas de alta certeza incluyen la prueba en total, como verificación global de la depreciación, la conciliación de arrendamientos y el análisis de indicadores de la relación estándar entre los intereses por pagar y los préstamos por ejemplo:

<b>Partida de los estados financieros</b>	<b>Procedimiento de verificación global</b>
Cargo por depreciación	Tasa de depreciación aplicada a costo del activo (línea recta) o aplicación de otro método considerando el costo de adiciones, disposiciones y activos totalmente depreciados.
Ingreso de alquiler de empresa inmobiliaria	Número de unidades arrendadas multiplicado por el promedio confiable de ingresos por alquiler por unidad.
Intereses de préstamo por pagar	Comparación de la tasa de interés oficial o convenido, con la relación entre los intereses de los préstamos y los préstamos mismos.

El grado al cual un análisis realmente proporciona una prueba en total depende de su precisión. Mientras más complejo sea el cliente, menos precisos serán estos cálculos. Identificar tal análisis es una cuestión de juicio, pero al hacerlo, se debe tener en mente la precisión del análisis y el efecto sobre los estados financieros de un pequeño cambio en una relación, las técnicas de certeza limitada pueden, según la exactitud alcanzada, usarse para reducir el tamaño de la muestra de las pruebas de detalles.

Las técnicas de certeza limitada incluyen:

- Ciertas relaciones, es decir, relaciones entre dos o más partidas en los estados financieros, o índices del negocio.
- Ciertos análisis de tendencias, es decir la tendencia a lo largo de un período, meses, días comparado con los que anticipamos.
- Ciertas relaciones estándar entre datos.
- Ciertas comparaciones con presupuestos.

A continuación se describen algunos ejemplos en los que se muestra la cuenta o transacción que se desea auditar, así como el procedimiento conveniente a realizar:

Integridad de las ventas	Revisión de márgenes brutos, revisión de faltantes de inventario, revisión de precio de venta promedio mensual por producto
Existencia de cuentas por cobrar	Análisis mensual, expresado en días del crédito otorgado a clientes. Revisión de tendencias de ventas y notas de crédito, supervisar y revisar movimientos poco usuales cerca de fin de año.
Exactitud de cuentas por pagar	Análisis mensual del crédito obtenido de proveedores expresado en días.
Existencia de compras/gastos	Comparación de compras y gastos reales y presupuestados.
Exactitud en los costos de nómina	Revisión de pago promedio o semanal por empleado, esto posiblemente sólo cubre el pago o salario básico. Comparación del pago original presupuestado con el real.

La revisión analítica, al ser considerada junto con otras evidencias de respaldo, puede proporcionar suficiente evidencia de auditoría apropiada para evaluar ciertas aseveraciones, tales como la "Integridad de las ventas" si el riesgo inherente es bajo o moderado.

En ciertos casos puede ser considerado como una prueba sustantiva que compensa la ausencia de controles básicos.

Toda revisión analítica implica la comparación de una partida con otra, y la comparación procura establecer una relación. Si se evalúa una partida en la relación, se debe verificar que las otras sean confiables y que la relación funcional sea válida. A manera de ejemplo se presentan los siguientes casos:

- Para mostrar que las cantidades de ventas no están subestimadas, se compara el valor en libros de las ventas con nuestra estimación derivada de conciliar las cantidades en inventario inicial, inventario final, compras y ventas.
- Para mostrar que el interés no está ni sobre ni subestimado, se vuelve a calcular el interés por pagar en términos de saldos promedio mensuales insolutos y tasas de interés conocidas.

En estos casos se pueden plantear las relaciones como ecuaciones, aunque puede ser más realista decir, "es aproximadamente igual a" en vez de "es igual a", de la siguiente manera:

- Costos de ventas (valor en libros) = Inventario inicial + compras – Inventario final
- Interés mensual por pagar (valor en libros) = saldo mensual promedio insoluto por una tasa de interés estimada

Hay tres componentes en las ecuaciones:

- Una o más categorías de partidas, por ejemplo el valor en libros del costo de ventas, que estamos tratando de respaldar y que están sujetas al objetivo de auditoría. Esta es la variable dependiente.
- Otra partida o grupo de partidas, por ejemplo compras, inventario inicial y final, que se está relacionando con el primer componente. Esta es la variable independiente.
- Una función que expresa la relación de las dos primeras.

Se debe tener confianza acerca de los valores de los dos últimos incisos antes de poder respaldar el primero. Por consiguiente, antes de respaldar el costo de ventas, debemos

satisfacernos acerca de la validez de relación y las tres partidas: Inventario inicial, compras e inventario final. Es probable que se haya probado los montos de inventario mediante conteos tanto al final del período contable anterior como a la fecha del balance general actual. Sin embargo, a menos que se tenga una confianza razonable acerca de las compras no se puede confiar en el análisis sustantivo para evaluar el costo de las ventas.

#### **4.16.3.1.4 Requisitos para realizar una revisión analítica:**

Generalmente una revisión analítica se realiza a través del método de aumentos y disminuciones, en el cual se comparan cifras homogéneas correspondientes a dos fechas, a una misma clase de estados financieros, pertenecientes a diferentes períodos. Dichas comparaciones se conocen como estados financieros comparativos, tales como: estado de situación financiera comparativo, estado de resultados comparativo. Para que la comparación sea adecuada, las bases de elaboración de los estados financieros deben ser las mismas, es decir guardar consistencia entre sí. Los lineamientos de observancia general son los siguientes:

- Las cifras de los estados financieros más recientes van primero
- La cifra base es la de mayor antigüedad
- La variación será positiva, cuando la cifra comparada sea mayor que la cifra base.
- La variación será negativa, cuando la cifra comparada sea menor que la cifra base
- La variación será neutra, cuando la cifra comparada sea igual a la cifra base

Se observará que al calcular los cambios habidos en las partidas, cuando una cifra base es cero, es factible indicar la modificación en unidades monetarias pero no puede expresarse en tanto por ciento. Sin embargo, habiendo una cifra base positiva pueden calcularse tanto los valores absolutos como los valores relativos a tanto por ciento.

#### **4.16.3.2 Análisis vertical:**

“Es el análisis que se realiza dentro de un mismo estado contable evaluando diferentes tipos de información referidos a las cuentas, rubros y/o capítulos” (19:65)

El objetivo del análisis vertical es identificar variaciones de la norma, determinar la razón para la variación, y evaluar su efecto. Los estados financieros contienen una serie de proporciones que son características del negocio específico al que se dedica la empresa.

Reflejan las condiciones en la industria y economía en general y resultan de decisiones tomadas por la gerencia al controlar los asuntos generales de la empresa. El análisis vertical de los estados financieros se realiza principalmente a través de tres métodos, y son los siguientes:

- Método de razones financieras (simples)
- Método de razones financieras (estándar)
- Método de porcentos integrales

#### **4.16.3.2.1 Método de razones financieras:**

Razón, es la relación lógica de algunas partidas cuyos elementos analizados tienen un comportamiento lógico. Es la comparación de dos cifras que permiten establecer la interdependencia lógica sobre una y otra. "Relación que resulta de dividir una cantidad por otra cantidad"

Las razones simples pueden agruparse en estáticas, dinámicas y estático-dinámicas.

Las razones estáticas expresan la relación cuantitativa que existe entre los valores de partidas que se agrupan en el **balance general**.

Las razones dinámicas son las que expresan la relación cuantitativa que existe entre partidas o grupo de partidas de un **estado de resultados**.

Las razones estático-dinámicas son las que expresan la relación cuantitativa que existe entre los valores de partidas del balance general, con partidas de un estado de resultados. Se clasifican de la siguiente manera:

##### **4.16.3.2.1.1 Razones de solvencia:**

Son las que miden la capacidad de pago que tiene la empresa para cubrir sus obligaciones a corto plazo, con activos corrientes que se espera sean realizados en un período no mayor de un año. "Es la medida que se usa con mas frecuencia para evaluar la solvencia a corto plazo, pues indica el grado al que se cubren los derechos de los acreedores a corto plazo mediante activos que se espera que se conviertan en efectivo en un período que corresponda más o menos al vencimiento de dichas deudas" (11:153). Las principales son las siguientes:

**A) Solvencia:** También se le llama razón de capital de trabajo, determina la cantidad de activos disponibles para cubrir los pasivos a corto plazo, es decir la cantidad de quetzales de activo para pagar Q 1.00 de pasivo. Constituye una medida para cubrir compromisos en el futuro a corto plazo. El parámetro estándar debería ser de 2 a 1, esto significa que se tienen dos activos por un pasivo. Cualquier índice mayor a este es bueno.

$$\text{Solvencia} = \frac{\text{Activos corrientes}}{\text{Pasivos corrientes}}$$

**B) Liquidez:** Se le llama también prueba del ácido. Mide la capacidad de pago inmediato para cubrir las obligaciones a corto plazo, o sea la cantidad en quetzales disponibles de activo para pagar un Q 1.00 de pasivo a corto plazo. Como no toma en cuenta los inventarios es posible indicar que un índice razonable podría ser de Q 1 o Q 0.80.

$$\text{Liquidez} = \frac{\text{Activos corrientes (-) inventarios}}{\text{Pasivos corrientes}}$$

**C) Solvencia inmediata:** Mide la capacidad de efectivo más los valores negociables (inversiones a corto plazo, las cuales según Nic's no deben superar 90 días) para hacerle frente a las obligaciones a corto plazo. Se le conoce con el nombre de solvencia disponible, los parámetros de esta razón son más rígidos ya que únicamente toma el disponible para pagar las obligaciones a corto plazo, por lo que toma en cuenta el rubro de caja y los equivalentes de efectivo de convertibilidad inmediata. Un parámetro estándar podrá ser de Q 0.80 a Q 0.40

$$\text{Solvencia inmediata} = \frac{\text{Efectivo (+) valores negociables}}{\text{Pasivos circulantes}}$$

#### 4.16.3.2.1.2 Razones de estabilidad:

Son las que miden el grado de protección a los acreedores e inversionistas a largo plazo. "Miden los fondos proporcionados por los propietarios en relación con el financiamiento proporcionado por los acreedores de la empresa" (11:154). Algunos son los siguientes:

**A) Estabilidad:** Muestra la forma en que los activos fijos garantizan las obligaciones a largo plazo, o sea cuanto del activo fijo tiene la empresa para pagar Q 1.00 de pasivo a largo plazo. El objetivo primordial, es mostrar los activos fijos que garantizan las deudas a largo plazo, principalmente de préstamos bancarios o no bancarios. Este índice podrá variar en los primeros años cuando la empresa necesite financiamiento para la compra

de activos fijos, al inicio el índice será mayor que uno, el cual irá aumentando cuando se paguen los pasivos. Por el contrario si el índice fuera menor a uno, esto significa que la empresa no tiene suficiente garantía para cubrir los pasivos a largo plazo. Cuando el índice sea igual a uno implicará que el activo ha cubierto la totalidad del pasivo. Como regla general este índice siempre resulta ser mayor que uno.

$$\text{Estabilidad} = \frac{\text{Activo no corriente}}{\text{Pasivo no corriente}}$$

**B) Inversión en activos fijos:** Indica la porción de los inversionistas que han sido utilizadas en la adquisición de activos permanentes, cuya característica es la del uso por parte de la compañía. Cuando una empresa inicia operaciones este índice puede ser mayor que uno, con el pasar de los años éste deberá bajar porque se aumentarán los activos fijos y los fondos no son utilizados para la compra de activos fijos. El parámetro estándar de este deberá ser del orden del 40% ó 20%.

$$\text{Inversión en activos fijos} = \frac{\text{Patrimonio}}{\text{Activos fijos (netos)}}$$

**C) Propiedad:** Indica la parte de los activos totales de la empresa que han sido adquiridos con el capital de los inversionistas, o sea los activos que son propiedad directa de los socios. Es importante señalar que el capital de los socios no debe ser exclusivo para la compra de los activos ya que de seguirse este procedimiento no se estarán utilizando las líneas de crédito existentes. El parámetro aceptable debería ser de un 40%.

$$\text{Propiedad} = \frac{\text{Patrimonio}}{\text{Activos totales}}$$

**D) Endeudamiento:** Indica el control de los acreedores sobre los bienes de la compañía. Se conoce como apalancamiento financiero. Si el porcentaje es mayor del 60% la empresa esta corriendo un nivel alto de financiamiento, que al final puede ser riesgoso. Si los niveles de obligaciones (acreedores y proveedores) son elevados, los niveles de costos financieros también lo son, ya que esto indica que se han realizado compras y adquisiciones que incrementan la carga financiera, lo cual también incide negativamente en la posición financiera de la empresa.

$$\text{Endeudamiento} = \frac{\text{Pasivos totales}}{\text{Activos totales}}$$

**E) Solidez:** Indica cuantos activos tiene la empresa para pagar Q1.00 de pasivo. El objetivo primordial es medir la capacidad de los activos con los pasivos a corto y largo plazo. Éste índice debe ser mayor que uno. Si en caso el índice fuera igual a uno, significaría que la empresa ya no tiene capital, y si fuera menor que uno la empresa estaría en posición de pérdida. Por el contrario, un índice muy elevado de esta razón implica que la empresa no tiene pasivos y esta trabajando exclusivamente con su patrimonio, lo cual no es conveniente financieramente en algunos casos.

$$\text{Solidez} = \frac{\text{Activo total}}{\text{Pasivo total}}$$

#### 4.16.3.2.1.3 Razones de rentabilidad:

Son las que miden financieramente el éxito o fracaso que tiene la empresa durante un período de un año. "Miden la efectividad general de la administración de acuerdo con los rendimientos generados sobre ventas y sobre la inversión" (11:152). Los principales son:

**A) Cobertura financiera:** Se obtiene dividiendo las ganancias en operación entre los gastos financieros, y tiene como objetivo, medir la habilidad para cubrir los intereses. El margen estándar debería ser de 40%.

$$\text{Cobertura financiera} = \frac{\text{Utilidad antes de gastos financieros}}{\text{Gastos financieros}}$$

**B) Margen de utilidad:** Representa el margen de ganancias obtenidas por cada quetzal de ventas después de haberle deducido todos los costos y gastos. El objetivo primordial es medir la facilidad para convertir las ventas en utilidades. Expresa los centavos obtenidos en concepto de utilidad por cada Q 1.00 de venta. Esto significa que la empresa por cada quetzal de venta obtendrá una utilidad de Q 0.20 o Q 0.30 centavos, es decir el margen aceptable deberá ser de 20 o 30%.

$$\text{Margen de utilidad} = \frac{\text{Utilidad neta}}{\text{Ventas netas}}$$

**C) Utilidad bruta:** Se obtiene dividiendo la utilidad bruta en ventas entre las ventas netas. Señala la ganancia que se obtiene por Q 1.00 de ventas restándole los costos variables, es conocida con el nombre de contribución o porcentaje de ganancia marginal. Este porcentaje servirá para la fijación de precios de venta y deberá ser la cantidad suficiente para cubrir los gastos variables de venta y los gastos

administrativos. Entre mas alto sea el resultado mas conveniente será para la empresa, ya que constituye un indicador de que el resultado será más favorable después de deducir los gastos operativos. Puede considerarse un parámetro favorable, si éste es mayor a un 40%.

$$\text{Utilidad bruta} = \frac{\text{Utilidad bruta en ventas}}{\text{Ventas netas}}$$

**D) Utilidad neta en ventas:** Determina la utilidad neta obtenida en relación a las ventas de ese mismo período. Este índice se utiliza cuando hay varios centros de distribución para determinar que centro es más productivo o que producto es más rentable, lo que significa que podrá ser de un 40% o mas. En otras palabras muestra la ganancia que se obtiene antes de deducir gastos administrativos y la carga financiera.

$$\text{Utilidad neta en ventas} = \frac{\text{Utilidad neta en ventas}}{\text{Ventas netas}}$$

#### 4.16.3.2.1.4 Razones de actividad:

Son las que muestran la actividad y la eficiencia con que los activos de la empresa están siendo empleados. "Miden el gado de efectividad con que la empresa usa sus recursos" (11:152)

**Rotación de cuentas por cobrar:** Indica el número de veces que se han movido las cuentas por cobrar o sea su recuperación en cuanto a la fecha de otorgamiento del crédito. Mide la eficiencia en el manejo del crédito. Si la política crediticia fuera una recuperación a 60 días, es decir que la cartera vigente fuera a dos meses plazo, el resultado sería 6 veces, por lo que un resultado mayor a éste sería muy favorable para la empresa pues indica una ágil recuperación de créditos.

$$\text{Rotación de cuentas por cobrar} = \frac{\text{Ventas netas (crédito)}}{\text{Promedio de cuentas por cobrar}}$$

**Plazo medio de cobranza:** Señala el plazo en días de la recuperación del crédito otorgado, o sea el período durante el cual la empresa dejará de percibir ingresos. Mide la eficiencia del crédito a clientes en días.

$$\text{Plazo medio de cobranza} = \frac{360 \text{ ó } 365 \text{ (días)}}{\text{Rotación de cuentas por cobrar}}$$

**Rotación de inventarios:** Señala el número de veces que durante el ejercicio se realizan inventarios o sea las veces al año que se repone el inventario por haberse vendido. En otras palabras mide la eficiencia en el uso de inventarios de productos terminados o mercancías en los comercios. El parámetro favorable puede ser de 6 ó más veces, es decir que se roten inventarios cada 60 días. Un índice elevado es indicativo de que no se están perdiendo ventas por falta de existencias. Un índice bajo, mostrará que se cuenta con un volumen de inventarios inadecuados y/o de lento movimiento, perdiéndose ventas.

$$\text{Rotación de inventarios} = \frac{\text{Costo de ventas}}{\text{Promedio de inventarios}}$$

**Plazo medio de venta:** Busca conocer el número de veces que se vende el inventario de productos terminados. Mide la eficiencia en días de uso de inventarios. El parámetro se expresa en días.

$$\text{Plazo medio de venta} = \frac{360 \text{ ó } 365 \text{ (días)}}{\text{Rotación de inventarios}}$$

**Rotación de cuentas por pagar:** Indica el número de veces que se han rotado las cuentas por pagar o sea la frecuencia de pago a los acreedores. Mide la eficiencia en el uso del crédito de proveedores. El parámetro debería ser de 6 ó más veces, es decir que programa el pago de obligaciones a 60 días plazo.

$$\text{Rotación de cuentas por pagar} = \frac{\text{Compras al crédito}}{\text{Promedio de cuentas por pagar}}$$

**Plazo medio de pago:** Determina el tiempo real que está permitido utilizar el crédito de los proveedores y acreedores. Mide la eficiencia del uso del crédito en días, por lo que el parámetro se expresa en días.

$$\text{Plazo medio de pago} = \frac{360 \text{ ó } 365 \text{ (días)}}{\text{Rotación de cuentas por pagar}}$$

**Rotación de materias primas:** Indica las veces que los inventarios de materia prima participan en la producción de la empresa. El objetivo es medir la eficiencia en el uso de materia prima. Un índice elevado sería positivo, debido a que esto indicaría que la materia prima está participando constantemente en el proceso productivo. En otras palabras los índices de producción son elevados, ya que estos deben cubrir los altos

niveles de ventas, lo cual es benéfico para la empresa. Un margen adecuado sería si el resultado es mayor a 4.

$$\text{Rotación de materias primas} = \frac{\text{Costo de M.P. consumida}}{\text{Promedio de inventarios de M.P.}}$$

**Plazo medio de consumo de materia prima:** Determina el número de veces que se consume materia prima en un año para la empresa. Mide la eficiencia en días del uso de la materia prima. El parámetro se expresa en días.

$$\text{Plazo medio de consumo de materia prima} = \frac{360 \text{ ó } 365 \text{ (días)}}{\text{Rotación de materia prima}}$$

**Rotación de inventario de productos en proceso:** Indica el número de veces que el inventario de productos en proceso participa en la producción. Mide la eficiencia en el departamento de producción. El parámetro debe ser de 4 veces o más, ya que un alto índice es indicativo de altos índices de producción y por ende de altos niveles de ventas.

$$\text{Rotación de inventario de productos en proceso} = \frac{\text{Costo de producción}}{\text{Rotación de materia prima}}$$

**Plazo medio de producción:** Busca conocer el número de veces que produce la empresa en el año. Mide en días la eficiencia en el departamento de producción. El parámetro se expresa en días.

$$\text{Plazo medio de producción} = \frac{360 \text{ ó } 365 \text{ (días)}}{\text{Rotación de productos en proceso}}$$

#### 4.16.3.2.2 Razones estándar (Estadísticas)

Las principales razones estándar son las siguientes:

**A) Media o promedio aritmético:** Se aplica para calcular el valor promedio de cantidades a cada uno de los cuales está asociado un número o peso que la pondera, la fórmula es la siguiente:

$$X = T/N$$

T= sumatoria de la variable

N= número de elementos o años

**B) Mediana:** Es un valor de la variable X que deja por debajo de él un número de casos igual que queda por encima, o bien es un valor de posición que divide una serie de casos en dos partes iguales, cada uno con el 50%. La fórmula es la siguiente:

$$Me = (N + 1) / 2$$

N= número de elementos o años

**C) Moda:** Es la medida estadística que se define como el dato o valor que más se repite en el conjunto o serie de información. Su determinación depende de la observación.

#### 4.16.3.2.3 Método de porcentos integrales:

Consiste en la separación del contenido de los estados financieros a una misma fecha o correspondiente a una misma fecha, en sus elementos o partes integrales, con el fin de poder determinar la proporción que guarda cada uno de ellos en relación con todo. Toma como base este procedimiento "Que el todo es igual a la suma de sus partes", de donde al todo se le asigna un valor igual al 100% y a las partes un porcentaje relativo. "Son porcentajes calculados para conocer la proporción que cada parte representa en el todo" (19:540)

Sirve de base a otros métodos para análisis posteriores. Su empleo determina la importancia relativa a cada partida con relación al monto total, facilitando la cuantificación de las áreas financieras de la empresa.

Si se trata del balance general, se relacionan los renglones de éste con el total o la suma de dichos renglones. El total de activo sería la base o sea el 100% y sobre ésta se relacionarían las cuentas que figuran tanto del lado derecho del balance, como las que figuran del lado izquierdo. Con la aplicación de este método en el estado de resultados, se calificaría las ventas como el 100% y como porcentajes relativos o parciales a cada uno de los rubros que conforman dicho estado. De esta manera se determina que porcentaje del ingreso se ha destinado para cubrir los costos, gastos y que margen de utilidad generó. De manera sintética podemos indicar que la fórmula aplicable es la siguiente:

$$\text{Porcentaje integral} = \frac{\text{Cifra parcial}}{\text{Cifra base}} \times 100$$

El método de porcentos integrales, también sirve para realizar cálculos de porcentajes a niveles parciales, es decir, reducir una cifra de un segmento de un estado financiero con base a ese segmento o sección del mismo. Esto significa que se está estableciendo la participación porcentual de la partida sujeta de examen con relación a una sección de un estado financiero. El objetivo que tiene este tipo de análisis en el estado de resultados es conocer que determinado ingreso o gasto tiene una mayor influencia en el estado financiero sujeto de examen. La fórmula que podemos aplicar en este procedimiento es la siguiente:

$$\text{Porcentaje integral parcial} = \frac{\text{Cifra parcial}}{\text{Total del segmento}} \times 100$$

#### **4.17 Documentación de las fuentes de información:**

El auditor reúne información para la planeación mediante diferentes métodos tales como observación, entrevistas, visita a las instalaciones y principales unidades operativas, revisión de políticas y manuales de procedimientos, y otros y desde una variedad de fuentes incluyendo: La administración de la entidad, la administración responsable para los programas más importantes, auditor interno, representante legal de la entidad y otros que a su juicio considere evaluar.

Además se deberá reunir información sobre documentos importantes emitidos por o acerca de la entidad incluyendo estados financieros y sus notas, plan operativo y presupuesto de la entidad e informes de la evaluación presupuestal, informes de auditoría interna, archivo de correspondencia gerencial y material publicado acerca de la entidad en periódicos, revistas y otras publicaciones.

Por ello el contador público y auditor, debe documentar los procedimientos analíticos que se ha determinado aplicar durante la etapa de planeación de auditoría, los cuales se realizarán de acuerdo a la experiencia del auditor o bien de acuerdo a las características del cliente y el medio en que opera. En el caso práctico, dentro del memorando de planeación se presenta el formato "Lista de verificación para documentar procedimientos analíticos para planificación y aquellos usados para desarrollar expectativas preliminares" el cual pretende documentar el criterio anteriormente indicado.

**CAPITULO V**  
**APLICACIÓN DE PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS EN LA PLANEACIÓN DE UNA**  
**AUDITORÍA EXTERNA EN UNA EMPRESA FARMACÉUTICA**  
**(CASO PRÁCTICO)**

---

**5.1 Información general:**

El presente capítulo constituye el caso práctico sobre la aplicación de los procedimientos analíticos en la etapa de planeación de una auditoría externa de una empresa farmacéutica la cual constituye la unidad de análisis, y para su efecto se describe la información que servirá de base para el desarrollo del mismo.

**5.2 Información específica:**

La firma internacional de contadores públicos y auditores M&M y Asociados, S.C. fue contratada para la realización de la auditoría de estados financieros de la compañía Farmacéutica El Oso Gris S.A., al 31 de diciembre de 2005, y para su efecto se proporciona la siguiente información:

**a) Historia de la compañía:**

La empresa Farmacéutica el Oso Gris, S.A. se constituyó el 19 de mayo de 1,978, de acuerdo a las Leyes de la República de Guatemala como una sociedad anónima, para funcionar por tiempo indefinido.

**b) Naturaleza y objeto del negocio:**

Su objetivo principal lo constituye la elaboración e industrialización de drogas y especialidades medicinales para uso humano, cosmético y veterinario, como también sustancias componentes de las mismas y/o relacionadas con la industria farmacéutica, medicinal, cosmética y veterinaria.

**c) Circunstancias económicas:**

La compañía de acuerdo a estudios de mercado, se encuentra ubicada dentro de las diez compañías más importantes de su naturaleza a nivel económico en el departamento de Guatemala.

**d) Estructura y administración del cliente:**

La empresa se encuentra administrada de la forma siguiente:

<b>Presidente del consejo de administración:</b>	Pablo Peña
<b>Gerente general y representante legal:</b>	Felipe Castro
<b>Gerente administrativo:</b>	Hugo Pérez
<b>Gerente financiero:</b>	Rafael Cárcamo
<b>Gerente de ventas:</b>	Pedro Morataya
<b>Contador general:</b>	Lucas Ruano
<b>Auditor interno:</b>	Magda Cano
<b>Gerencia de logística:</b>	Mynor Girón
<b>Gerencia de mercadeo:</b>	Valeria Pineda
<b>Gerencia de informática:</b>	Daniel Figueroa
<b>Gerencia de recursos humanos:</b>	Lucrecia Barrios

El organigrama respectivo se encuentra en el archivo permanente, el cual es propiedad de M&M y Asociados, S.C.

**e) Estructura financiera del cliente:**

El capital autorizado, suscrito y pagado es de 12,750 acciones comunes con valor nominal de Q 1,000.00 cada una para hacer un total de Q 12, 750,000.00.

**f) Otros específicos:**

La actividad principal de la empresa Farmacéutica el Oso Gris, S.A. la constituye la venta y distribución de productos farmacéuticos a nivel local, de consumo humano, y se encuentra ubicada en la siguiente dirección: décima calle 10-10 zona 10, en la cual efectúa sus operaciones de ventas. Sus compras se efectúan localmente, y además se importa de los siguientes países: México y República Dominicana.

La compañía se encuentra atravesando un período de transición, en cuanto al cambio de políticas se refiere, ya que la compañía Farmacéutica el Oso Gris, S.A. era una empresa que se dedicaba a importar materiales para la producción de medicinas a nivel local, y a su vez, importaba producto terminado, ambas para la distribución y venta local y para exportar. Sin embargo durante el presente período, por decisiones estratégicas, meramente de carácter administrativo, y de reducción de costos se ha decidido que la compañía únicamente importe producto terminado para la distribución, venta local y exportación. Por tal razón la producción ha disminuido considerablemente, y por consiguiente también la importación de materia prima.

## **G) Compañías afiliadas**

La compañía Farmacéutica el Oso Gris, S.A. actualmente sostiene relaciones con la afiliada Luna Llena, S.A. la cual se dedica a comercio de productos medicinales en menor escala.

### **5.3 Propuesta de Servicios Profesionales**

Guatemala, octubre de 2005

#### **Licenciado**

**Felipe Castro**

**Gerente General**

**Compañía Farmacéutica El Oso Gris, S.A.**

**Ciudad**

Estimado Licenciado Castro:

En respuesta a su solicitud, a continuación sometemos a su consideración nuestra propuesta de servicios profesionales de la compañía Farmacéutica El Oso Gris, S.A.

#### **Compromisos de la firma**

Las firmas de contadores, como las personas, tienen personalidades que las distinguen. Probablemente la cualidad que mejor describe a M&M y Asociados, S.C. es su habilidad para apartarse de la rutina y proporcionar una dimensión adicional en calidad, esfuerzo y servicio al cliente. Nuestros socios y staff profesional proveen responsabilidad y cuidados más allá de lo que tradicionalmente se ha esperado de las grandes firmas de contadores públicos y auditores. Somos accesibles. Esta ha sido nuestra apreciación desde nuestros inicios en 1,978. Nuestra filosofía de atención personalizada a nuestros clientes es la piedra angular de nuestro éxito. Nuestros socios y gerentes están involucrados directa y activamente en cada compromiso. Nuestros clientes reciben lo mejor de nuestra atención tanto en calidad, conocimiento y apreciación personal diseñada específicamente a las necesidades de cada uno. En nuestra firma el servicio es más que simplemente un compromiso. Tomamos un interés en las necesidades de nuestros clientes y en los asuntos que consideran importantes para responder efectivamente a tales necesidades e intereses de manera inteligente, oportuna y práctica.

## Trabajo a realizar

### 01- Evaluación del control interno contable:

Realizaremos este trabajo al inicio de nuestra auditoría. Nuestro examen incluirá una revisión y evaluación de la estructura de control interno contable vigente, con el propósito de identificar situaciones que pongan en riesgo la autenticidad de los informes contables y gerenciales, así como identificar deterioros en los métodos y procedimientos vigentes. Efectuaremos un examen de la estructura de control interno y procedimientos de contabilidad establecidos, con el propósito de obtener un entendimiento suficiente de las políticas y procedimientos importantes de control y si estos aspectos han sido puestos en práctica. Durante la realización de nuestro trabajo, identificaremos los siguientes ciclos que resumen las actividades económicas que día a día realiza la compañía. Estos ciclos económicos y una breve descripción de los mismos se mencionan a continuación:

- Ciclo de compras

Comprende todos los procedimientos que se siguen para efectuar compras de medicinas, tanto locales como importaciones, activos fijos, etc. e incluye los controles establecidos para el registro y pago de proveedores, el ingreso y custodia de los artículos de inventario y el desembolso de gastos autorizados.

- Ciclo de nóminas

Incluye todos los procedimientos que se siguen para contratar personal, su inclusión en las nóminas de pago, la preparación de las nóminas, su revisión y autorización, el pago en efectivo de los sueldos y su distribución contable. Se presta atención al cálculo y pago de comisiones a los visitadores médicos.

- Ciclo de conversión

Comprende principalmente los procedimientos de control de todas las áreas del balance general que intervienen en la determinación del costo de lo vendido, así como la custodia y manejo de activos fijos.

- Ciclo de ingresos

Resume los procedimientos que se utilizan para realizar, controlar y registrar las ventas locales y exportaciones los ingresos y la vigilancia de la recuperación de cuentas por cobrar.

- Ciclo de preparación de estados financieros

Comprende todos los procedimientos que se utilizan para recopilar, clasificar y registrar en la contabilidad las transacciones contenidas en los ciclos descritos, más otra información complementaria, como base para la preparación de los estados financieros para uso de la administración y de los accionistas, para determinar si los estados financieros que se preparan reúnen las condiciones mínimas para que la administración de la compañía Farmacéutica el Oso Gris, S.A., pueda utilizarlos para la toma de decisiones. Una auditoría incluye la evaluación de la aplicación de principios contables vigentes y aplicables en el país. Los estados financieros erróneos conducen a formarse falsos criterios sobre la situación financiera y consecuentemente, se toman decisiones también equivocadas, que eventualmente pueden ser fatales para las entidades.

Como se puede apreciar, al evaluar los sistemas y procedimientos de la compañía, a través de los ciclos enumerados, se obtendrá una visión bastante clara de la fortaleza de los controles internos, lo que nos permitirá diseñar y aplicar las recomendaciones más adecuadas a la actividad de la empresa.

## 02-Planeación fiscal:

Realizaremos este trabajo durante el transcurso de nuestra auditoría. Les asesoraremos continuamente. Buscaremos una estrategia que permita que la compañía cumpla adecuadamente con todas las obligaciones tributarias y para que no efectúen pagos en exceso de los impuestos a los que la compañía se encuentra afecta, derivados de una planificación apropiada de los ingresos y gastos. Adicionalmente asesoraremos y supervisaremos a su departamento de contabilidad en la preparación de toda la información que sea necesaria para llevar a cabo la estrategia a definir.

## 03- Revisión de estados financieros:

Examinaremos el balance general de La Compañía Farmacéutica el Oso Gris, S.A. al 31 de Diciembre del 2005 y los correspondientes estados de resultados, cambios en la situación patrimonial y de flujos de efectivo por el año que terminará en esa fecha.

Planificaremos y ejecutaremos nuestro examen de conformidad con Normas Internacionales de Auditoría, con el objetivo de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contengan errores importantes. En nuestra revisión examinaremos sobre una base selectiva, la evidencia que respalda las cifras y revelaciones en los estados financieros y evaluaremos la presentación de los mismos en general. Usando nuestro juicio profesional, decidiremos qué, cuándo y cuánto probaremos y que significan los resultados. Evaluaremos los riesgos de que errores e irregularidades puedan afectar la interpretación de los estados financieros, sin embargo no efectuaremos procedimientos para detectar errores e irregularidades inateriales.

### **Visitas a realizar**

Ofrecemos efectuar la revisión de estados financieros en dos visitas. En estas realizaremos los procedimientos de auditoría necesarios para revisar los estados financieros a esa fecha. Así mismo, ofrecemos una comunicación constante con el departamento de contabilidad para asesorarlos sobre dudas fiscales o contables que puedan tener durante ese período.

### **Producto final**

#### Evaluación del control interno contable y revisión de estados financieros

- ❖ Dictamen sobre la auditoría de los estados financieros de la compañía Farmacéutica el Oso Gris, S.A por el período auditado,
- ❖ Como resultado del trabajo realizado, presentaremos la carta de gerencia que contendrá las deficiencias de control interno y ambiente de control, así como también las deficiencias a nivel contable y fiscal detectados durante la auditoría. Esta carta estará estructurada de la siguiente manera:
  - ◆ Deficiencia e incidencia técnica: Describirá brevemente la deficiencia que hemos observado y la incidencia que la misma ocasiona.
  - ◆ Recomendación: Describirá nuestra recomendación a la situación encontrada proponiendo las soluciones más factibles para la compañía.
  - ◆ Comentario de la gerencia: Espacio provisto para los comentarios que la gerencia haga, sobre las situaciones detectadas y las medidas tomadas para su corrección.

Es importante indicar que previo a la emisión final de nuestro dictamen, el contenido del mismo será discutido con ustedes para obtener su aprobación.

### **Equipo de trabajo**

El equipo de trabajo que asignaremos para la realización del trabajo estaría conformado de la siguiente manera:

**Socio encargado:** Responsable de definir el alcance del trabajo a realizar y ser el enlace entre la compañía y nuestra firma.

**Gerente:** Responsable de la planificación y supervisión del trabajo de auditoría.

**Encargado:** Responsable de la supervisión del trabajo de campo y de la elaboración de los informes correspondientes. Elaboración de papeles de trabajo de áreas importantes ó críticas.

**Dos asistentes:** Responsables del desarrollo del trabajo de campo.

### **Honorarios**

Nuestros honorarios para realizar la evaluación de control interno contable y revisión de estados financieros, que se fijan sobre el tiempo invertido por nuestro personal y con base en su grado de experiencia, ascenderán a MIL OCHOCENTOS DOLARES (US\$ 1,800.00) mensuales (Total US\$ 21,600), más el Impuesto al valor agregado -IVA- los cuales deberán ser cancelados en cuotas mensuales y consecutivas a partir de diciembre 2005 fecha en que iniciaremos nuestra revisión.

Únicamente requeriremos de ustedes proporcionar a nuestro personal durante el tiempo que permanezca en la compañía, parqueo y un área de trabajo adecuado que les permita realizar nuestra revisión de la mejor manera posible. Somos entusiastas en servir a la compañía Farmacéutica El Oso Gris, S.A. y buscamos con ustedes el crecimiento de la compañía así como de nuestra relación. Si la propuesta presentada es aceptada y explica claramente los términos de nuestro compromiso, por favor devuélvanos debidamente firmada la copia de esta carta. Les reiteramos nuestro deseo por una relación provechosa y continuada con ustedes y nuestra convicción por prestarles un servicio dedicadamente superior.

Atentamente,

M&M y Asociados, S.C.

Lic. Selvin Morales Monge

#### **Aprobación de la compañía**

Aprobado: Licenciado Felipe Castro Fecha: Octubre 2005

#### 5.4 Estados Financieros del cliente:

La administración de la compañía presentó los estados financieros al 31 de diciembre de 2005. A continuación se presentan únicamente los estados financieros que servirán de base para el desarrollo del presente caso práctico. Las cifras se presentan comparativas 2005 y 2004, tal y como nos los proporcionó el cliente, por lo que los mismos no incluyen ningún ajuste, reclasificación o recomendación por parte de la firma de auditores. Se observó que dentro del balance general se encuentra contabilizada la cuenta Provisión para obsolescencia de inventarios, la cual es improcedente de conformidad a la Ley del impuesto sobre la renta. (Artículo 38 Ley del impuesto sobre la renta, y artículo 15 del reglamento de la misma ley). Únicamente se revisó sumas aritméticas antes de proceder a aplicar procedimientos analíticos preliminares.

<b>Compañía Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>			
<b>Balance General Comparativo al 31 de diciembre de 2005 y 2004</b>			
<b>Cifras expresadas en Quetzales</b>			
<b>Cuenta</b>	<b>2005</b>	<b>2004</b>	
<b>Activos no corrientes</b>			
<b>Propiedad, planta y equipo</b>			
Vehículos	1.100.454	1.100.454	
Depreciación acumulada vehículos	-86.346	-65.854	
Mobiliario, equipo y maquinaria	1.545.166	1.667.856	
Depreciación acumulada mobiliario y maquinaria	-400.332	-411.521	
Equipo de informática	1.720.406	1.856.253	
Depreciación acumulada equipo de informática	-1.049.484	-1.007.001	
	2.829.864	3.140.187	<input checked="" type="checkbox"/>
<b>Gastos Anticipados y otros activos</b>			
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Anticipos de sueldos al personal	350.563	311.452	
Anticipos proveedores	1.995.406	1.856.531	
Seguros pagados por anticipado	19.137	21.458	
Gastos Anticipados	1.138.722	1.235.481	
Depósitos en garantía	51.993	66.523	
Inversiones bancos locales (L/P)	2.000.000	0	
	5.555.821	3.491.445	<input checked="" type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Van	<b>8.385.685</b>	<b>6.631.632</b>	
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

<b>Compañía Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>			
<b>Balance General Comparativo al 31 de diciembre de 2005 y 2004</b>			
<b>Cifras expresadas en Quetzales</b>			
<b>Cuenta</b>	<b>2005</b>	<b>2004</b>	
Vienen	<b>8.385.685</b>	<b>6.631.632</b>	
<b>Activos corrientes</b>			
<b>Inventarios</b>			
Materia prima	1.179.889	3.735.866	
Excipientes	110.552	159.049	
Material de envase nacional	412.776	790.250	
Material de envase importado	111.746	287.774	
Producto en proceso	386.806	832.244	
Graneles importados	109.026	54.510	
Producto terminado nacional	2.426.290	4.348.236	
Producto terminado importado	9.390.953	4.577.062	
Producto terminado mal estado nacional	14.910	280.486	
Producto terminado mal estado importado	218.028	300.247	
Producto terminado en tránsito	5.387.689	541.449	
Materia prima en tránsito	884.267	2.549.657	
Graneles en tránsito	1.521.940	1.493.282	
Material de envase en tránsito	6.423	5.555	
Muestra médica	577.025	470.018	
Muestra médica en tránsito	45.330	41.255	
Provisión para obsolescencia de inventarios	-1.250.000	-1.250.000	
	<u>21.533.650</u>	<u>19.216.940</u>	<input checked="" type="checkbox"/>
<b>Cuentas por cobrar</b>			
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Clientes locales	9.148.595	7.301.367	
Documentos por cobrar locales	60.562	53.777	
Clientes del exterior	8.611.404	7.811.804	
Provisión cuentas incobrables	-1.612.484	-1.323.842	
Cuentas por cobrar afiliadas	19.795.627	18.558.965	
Impuestos por cobrar	6.086.489	5.349.253	
IVA compras	4.209.483	3.568.887	
	<u>46.299.676</u>	<u>41.320.211</u>	<input checked="" type="checkbox"/>
<b>Caja y bancos</b>			
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
Caja general	2.228	2.228	
Caja en moneda extranjera	480	0	
Fondos fijos locales	130.000	128.000	
Bancos locales	3.528.580	2.064.435	
Bancos en dólares	6.127.395	4.312.455	
	<u>9.788.683</u>	<u>6.507.118</u>	
Total activo	<b><u>86.007.694</u></b>	<b><u>73.675.901</u></b>	<input checked="" type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

<b>Compañía Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>			
<b>Balance General Comparativo al 31 de diciembre de 2005 y 2004</b>			
<b>Cifras expresadas en Quetzales</b>			
<b>Cuenta</b>	<b>2.005</b>	<b>2.004</b>	
<b>Pasivo y capital</b>			
<b>Capital</b>			
Capital aportado	12.750.000	12.750.000	
Reserva legal	524.787	465.856	
Resultados acumulados	9.185.589	7.328.734	
Resultado del periodo	2.024.661	1.856.855	
	<u>24.485.037</u>	<u>22.401.445</u>	<input checked="" type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
<b>Pasivos no corrientes</b>			
<b>Largo plazo</b>			
Provisión para indemnización	3.409.056	3.407.191	
Préstamo bancario	1.000.000	0	
	<u>4.409.056</u>	<u>3.407.191</u>	<input checked="" type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
<b>Pasivos corrientes</b>			
Proveedores locales	3.596.060	2.409.385	
Proveedores del exterior	8.590.351	5.323.388	
Cuentas por pagar afiliadas	23.594.266	22.662.154	
Comisiones por pagar	1.037.845	876.956	
Cuotas sociales a pagar	168.115	166.144	
Impuestos por pagar	1.503.503	1.183.441	
Gastos a pagar	2.787.848	2.324.235	
Seguros a pagar	395.356	370.964	
Cuentas varias por pagar	5.956.975	4.676.382	
Cuentas por pagar especiales	1.950.000	1.950.000	
Anticipos clientes	2.883.061	1.802.538	
Cuentas por liquidar	1.147.000	1.079.999	
Documentos a pagar	2.515.047	2.294.698	
Provisión para aguinaldos	296.580	296.341	
Provisión para vacaciones	171.864	154.299	
Provisión para bono 14	519.730	296.341	
	<u>57.113.601</u>	<u>47.867.265</u>	<input checked="" type="checkbox"/>
Total pasivo	<u>61.522.657</u>	<u>51.274.456</u>	
Total pasivo y capital	<u><b>86.007.694</b></u>	<u><b>73.675.901</b></u>	<input checked="" type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

<b>Compañía Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>			
<b>Estado de costo de producción comparativo</b>			
<b>Del 01 de enero al 31 de diciembre 2005 y 2004</b>			
<b>Cifras expresadas en quetzales</b>			
<b>Cuenta</b>	<b>2005</b>	<b>2004</b>	
<b>Movimiento de materia prima</b>			
Inventario inicial de materia prima	3.735.866	7.558.656	
(+) Compras de materia prima	9.563.235	16.854.322	
Gastos sobre compras de materia prima	112.348	1.245.685	
Compras netas de materia prima	9.675.583	18.100.007	
Materia prima disponible	13.411.449	25.658.663	
(-) Inventario final de materia prima	1.179.889	3.735.866	
Materia prima consumida	12.231.560	21.922.797	
<b>Mano de obra directa</b>			
Bonificaciones y prestaciones laborales	1.124.562	2.210.025	
Costo primo	18.590.684	31.989.143	<input checked="" type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
<b>Carga fabril</b>			
Mano de obra indirecta	4.526.358	6.538.625	
Bonificaciones y prestaciones laborales	411.235	611.452	
Combustibles y lubricantes	325.856	445.632	
Energía eléctrica fabrica	752.212	1.023.562	
Reparaciones y mantenimientos	2.458.653	2.885.689	
Depreciaciones	214.523	285.325	
Material de empaque	322.100	411.235	
Seguros vencidos fábrica	123.456	201.425	
Repuestos y accesorios	1.253.252	2.456.233	
Costos investigación y desarrollo (I+D)	744.556	852.365	
Total de cargos	11.132.201	15.711.543	
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	
(+) Inventario inicial de artículos en proceso	832.244	2.102.175	
Subtotal	30.555.129	49.802.861	
(-) Inventario final de artículos en proceso	386.806	832.244	
Costo de producción	<b>30.168.323</b>	<b>48.970.617</b>	<input checked="" type="checkbox"/>
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	

<b>Compañía Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>			
<b>Estado de resultados comparativo</b>			
<b>Del 01 de enero al 31 de diciembre 2005 y 2004</b>			
<b>Cifras expresadas en quetzales</b>			
<b>Cuenta</b>	<b>2005</b>	<b>2004</b>	
<b>Ventas</b>			
Venta neta local	66.250.100	58.423.856	
Venta neta exportación	38.424.325	38.666.419	
Total ventas	<u>104.674.425</u>	<u>97.090.275</u>	
<b>Costo de ventas</b>	☒	☒	
Inventario I de producto terminado	9.506.031	8.667.668	
(+) Compras	47.915.368	24.467.810	
(+) Costo de producción	30.168.323	48.970.617	
Subtotal	87.589.722	82.106.095	
(-) Inventario II de producto terminado	<u>12.050.181</u>	<u>9.506.031</u>	
Total costos	<u>75.539.541</u>	<u>72.600.064</u>	
Ganancia bruta en ventas	29.134.884	24.490.211	
<b>Gastos administración y ventas</b>	☒	☒	
<b>Gastos de administración</b>			
Sueldos	7.116.995	6.941.943	
Prestaciones laborales	3.150.508	2.185.110	
Otros gastos del personal	475.045	371.275	
Amortizaciones y depreciaciones	784.855	555.555	
Obsolescencia de inventarios	0	834.626	
Impuestos, seguros y contribuciones	1.156.475	985.325	
Papelería y útiles	584.899	300.673	
Gastos generales administración	415.101	317.112	
Total gastos administración	<u>13.683.878</u>	<u>12.491.619</u>	
<b>Gastos de venta</b>	☒	☒	
Comisiones vendedores	3.921.921	2.985.685	
Prestaciones laborales	1.968.779	1.406.196	
Gastos de promoción y propaganda	1.168.479	1.230.000	
Alojamiento, pasaje y movilidad	338.948	125.852	
Gastos de análisis y registros	142.830	125.452	
Gastos generales ventas	<u>3.226.679</u>	<u>3.008.732</u>	
Total gastos de venta	<u>10.767.636</u>	<u>8.881.917</u>	
Ganancia en operación	<u>4.683.370</u>	<u>3.116.675</u>	
Van	<b>4.683.370</b>	<b>3.116.675</b>	
	☒	☒	

<b>Compañía Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>			
<b>Estado de resultados comparativo</b>			
<b>Del 01 de enero al 31 de diciembre 2005 y 2004</b>			
<b>Cifras expresadas en quetzales</b>			
<b>Cuenta</b>	<b>2005</b>	<b>2004</b>	
Vienen	<b>4.683.370</b>	<b>3.116.675</b>	
<b>Otros ingresos y gastos</b>			
<b>Otros ingresos</b>			
Otros ingresos por intereses bancarios	143.742	187.538	
Total otros ingresos	143.742	187.538	
<b>Otros gastos</b>			
Otros gastos por intereses bancarios	147.735	154.523	
Gastos no de deducibles	857.450	0	
Diferencial cambiario	412.548	401.215	
Total otros gastos	1.417.733	555.738	
<b>Otros gastos neto de otros ingresos</b>	1.273.991	368.200	
Resultado antes de impuestos	3.409.379	2.748.475	☒
	☒	☒	
<b>Determinación de la ganancia neta</b>			
Resultado antes de impuestos	3.409.379	2.748.475	
(+/-) Efecto impositivo de:			
(+) Gastos no deducibles	857.450	0	
(-) Rentas exentas	143.742	187.538	
Base imponible	4.123.087	2.560.937	
ISR	31%	31%	
Impuesto determinado	1.278.157	793.890	
Utilidad después del impuesto	2.131.222	1.954.585	
Reserva legal 5%	106.561	97.729	
<b>Utilidad neta</b>	<b>2.024.661</b>	<b>1.856.855</b>	☒
	☒	☒	

☒ = Sumatoria verificada

☑ = Cotejado con Diario Mayor General

## 5.5 Procedimientos analíticos aplicados en la fase planeación de auditoría de una compañía Farmacéutica

### 5.5.1 Índice de los papeles de trabajo:

Para la realización del presente caso práctico, se utilizará el siguiente índice:

Balance general del cliente (análisis porcentual)	<b>IF-1</b>
Estado de resultados del cliente (análisis porcentual)	<b>IF-2</b>
Memorando de planeación	<b>Y-1</b>
Cálculo de materialidad	<b>Y-2</b>
Revisión analítica de efectivo	<b>Y-3</b>
Revisión analítica cuentas por cobrar	<b>Y-4</b>
Revisión analítica inventarios	<b>Y-5</b>
Revisión analítica cuentas por pagar	<b>Y-6</b>
Revisión analítica ventas	<b>Y-7</b>
Revisión analítica costo de ventas	<b>Y-8</b>
Revisión analítica gastos de operación	<b>Y-9</b>
Razones de solvencia	<b>Y-10</b>
Razones de estabilidad	<b>Y-11</b>
Razones de rentabilidad	<b>Y-12</b>
Razones de actividad	<b>Y-13</b>
Análisis de tendencias del estado de resultados	<b>Y-14</b>
Memorando de conocimiento de la entidad	<b>Y-15</b>
Memo comprensión del sistema de control interno	<b>Y-16</b>
Otros aspectos a considerar	<b>Y-17</b>
Programas de auditoría	<b>Y-18</b>

### 5.5.2 Selección de cuentas importantes para la aplicación de procedimientos analíticos de acuerdo a porcentos integrales:

El socio de la firma de contadores públicos y auditores M&M y Asociados, S.C. tomo la decisión de designar al Gerente de auditoría Roberto Murrieta para realizar un análisis previo de los estados financieros presentados por el cliente a través del método de porcentos integrales, así como también por medio del juicio profesional de acuerdo a la experiencia y a la consideración de la existencia de riesgos de representación errónea de importancia relativa, para determinar las áreas que requerirán un enfoque principal en la planeación, y sobre las cuales aplicar procedimientos analíticos para la determinación de riesgos en la compañía al 31 de diciembre 2,005. El resultado se muestra a continuación:

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Balance General</b>			AI 31/12/05	<b>IF-1</b>

<b>Compañía Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>		
<b>Balance General Condensado al 31 de diciembre de 2005 y 2004</b>		
<b>Cifras expresadas en Quetzales</b>		
<b>Cuenta</b>	<b>Cifras</b>	<b>Porcientos Integrales</b>
<b>Activo</b>		
Propiedad, planta y equipo	2.829.864	3%
Gastos anticipados y otros activos	5.555.821	7%
<b>Inventarios</b>	<b>21.533.650</b>	<b>25%</b>
<b>Cuentas por cobrar</b>	<b>46.299.676</b>	<b>54%</b>
<b>Caja y bancos</b>	<b>9.788.683</b>	<b>11%</b>
Total activo	<b>86.007.694</b> <input checked="" type="checkbox"/>	
	<input type="checkbox"/>	
<b>Capital y pasivo</b>		
Capital	24.485.037	28%
Pasivo largo plazo	4.409.056	6%
<b>Pasivo corto plazo</b>	<b>57.113.601</b>	<b>66%</b>
Total pasivo y capital	<b>86.007.694</b> <input checked="" type="checkbox"/>	
	<input type="checkbox"/>	
<input checked="" type="checkbox"/> Cotejado con diario mayor general		
<input type="checkbox"/> Sumatoria verificada		

### **CONCLUSIÓN:**

Como resultado del análisis preliminar del balance general de la compañía Farmacéutica El Oso Gris, S.A. el gerente de auditoría Julio Murrieta mediante el uso de porcentos integrales, así como de su juicio profesional, tomó la decisión de realizar un análisis preliminar de los siguientes rubros:

- Caja y bancos
- Cuentas por cobrar
- Inventarios
- Pasivo corto plazo

Se consideró que los rubros no seleccionados, no representan riesgos de importancia relativa.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Estado de Resultados</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>IF-2</b>

<b>Compañía Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>			
<b>Estado de Resultados del 01 de enero al 31 de diciembre de 2005</b>			
<b>Cifras Expresadas en Quetzales</b>			
<b>Cuenta</b>	<b>Cifras</b>	<b>Porcientos Integrales</b>	
<b>Ventas</b>	<b>104,674,425</b>	<b>100%</b>	
<b>Costo de ventas</b>	<b>75,539,541</b>	<b>72%</b>	
Ganancia bruta en ventas	29,134,884	28%	
<b>Gastos de administración</b>	<b>13,683,878</b>	<b>13%</b>	
<b>Gastos de venta</b>	<b>10,767,636</b>	<b>10%</b>	
Ganancia en operación	4,683,370	4%	
Otros ingresos	143,742	0%	
Otros gastos	1,417,733	1%	
Resultado antes de impuestos	3,409,379	3%	
Impuesto determinado	1,278,157	1%	
Reserva legal 5%	106,561	0%	
Utilidad neta	2,024,661	<input checked="" type="checkbox"/>	2%
	<input checked="" type="checkbox"/>		
<input checked="" type="checkbox"/> Cotejado con diario mayor general			
<input checked="" type="checkbox"/> Sumatoria verificada			

### **CONCLUSIÓN:**

Para el estado de resultados, se realizará un enfoque principal a las cuentas siguientes:

- Ventas
- Costo de ventas
- Gastos de administración y de ventas.

Se consideró que los rubros no seleccionados, no representan riesgos de importancia relativa.

### **5.5.3 Memorando de Planeación:**

La firma de auditores M&M y Asociados, S.C. concluye la aplicación de procedimientos analíticos en la etapa inicial de la auditoría, plasmando en el memorando de planeación el enfoque del trabajo a realizar, basándose en las áreas donde existe mayor riesgo, partiendo también de la determinación de las áreas importantes. Todo ello ha permitido a la firma de auditores obtener un conocimiento del negocio del cliente, así como también una visión de la situación en que financieramente se encuentra la compañía Farmacéutica el Oso Gris, S.A.

Se ha procedido también a utilizar el formato de la firma "Lista de verificación para documentar procedimientos analíticos para planificación y aquellos usados para desarrollar expectativas" que se describe en el capítulo IV (4.17), como documentación de las fuentes de información, en el cual se seleccionaron los procedimientos analíticos que se describen en el presente Memorando de Planeación.

El formato que se presenta a continuación incluye los principales riesgos establecidos al aplicar procedimientos analíticos basados en información financiera, como también en información no financiera. Este es una forma elaborada y utilizada por la firma de auditores M&M y Asociados, S.C. el cual no constituye una forma estándar para los profesionales de auditoría, por lo que queda sujeto cambios probables de conformidad con el juicio profesional de cada auditor.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando de Planeación</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-1 1/26</b>

**NOMBRE DE LA EMPRESA:** **Farmacéutica el Oso Gris, S.A.**

**FECHA DE CIERRE:** **31 de diciembre de 2005**

**MEMORANDUM DE PLANIFICACIÓN**

**INDICE**

- |   |                     |
|---|---------------------|
| <b>1. PROPÓSITO</b>   | <b>Y-1 2/26</b>     |
| <b>2. INFORMACIÓN DE LA COMPAÑÍA</b>  | <b>Y-1 2-3/26</b>   |
| a. Historia del cliente   |                     |
| b. Naturaleza y objetivo del negocio  |                     |
| c. Circunstancias económicas  |                     |
| d. Estructura y administración del cliente  |                     |
| e. Estructura financiera del cliente  |                     |
| f. Otros específicos  |                     |
| <b>3. METODOLOGÍA Y ENFOQUE DEL EXAMEN</b>  | <b>Y-1 3-24/26</b>  |
| a. Alcance del examen   |                     |
| b. Evaluación general de las circunstancias de control                                |                     |
| c. Preparación de cédulas y análisis  |                     |
| d. Circularización de confirmaciones  |                     |
| e. Toma física de inventarios   |                     |
| f. Determinación de áreas críticas, de riesgo y áreas importantes (matriz de riesgos) |                     |
| g. Objetivos generales para los informes  |                     |
| h. Otros servicios al cliente   |                     |
| i. Uso de un experto  |                     |
| j. Aspectos importantes a observar en la auditoría                                    |                     |
| <b>4. PLANEACIÓN ADMINISTRATIVA</b>   | <b>Y-1 24-26/26</b> |
| a. Cronograma de trabajo y personal a utilizar  |                     |
| b. Presupuesto de horas   |                     |
| c. Coordinación con los departamentos especializados del despacho                     |                     |
| d. Ayuda que proporcionará el cliente   |                     |
| e. Arreglos con respecto a gastos, viáticos y hospedaje                               |                     |
| <b>5. NIVEL DE RIESGO EVALUADO</b>  | <b>Y-1 26</b>       |
| <b>6. PROGRAMAS DE AUDITORÍA</b>  | <b>Y-18</b>         |

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando de Planeación</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-1 2/26</b>

## **1. PROPÓSITO**

El propósito del presente plan de auditoría es proveer información de la compañía Farmacéutica el Oso Gris, S.A., la cual será necesaria para llevar a cabo el examen de los estados financieros al 31 de diciembre de 2005. Además, documentar el proceso de planificación y asegurar que quedará un registro de las razones del alcance de la auditoría

## **2. INFORMACIÓN DE LA COMPAÑÍA**

### **a. Historia de la compañía:**

La Compañía Farmacéutica el Oso Gris, S.A. se constituyó el 19 de mayo de 1,978, de acuerdo a las Leyes de la República de Guatemala.

### **b. Naturaleza y objeto del negocio:**

Su objetivo principal lo constituye la elaboración e industrialización de drogas y especialidades medicinales para uso humano, cosmético y veterinario, como también sustancias componentes de las mismas y/o relacionadas con la industria farmacéutica, medicinal, cosmética y veterinaria.

### **c. Circunstancias económicas:**

La compañía de acuerdo a estudios de mercado, se encuentra ubicada dentro de las diez más importantes de su naturaleza a nivel económica en el departamento de Guatemala.

### **d. Estructura y administración del cliente:**

La estructura administrativa de la empresa es la siguiente:

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando de Planeación</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-1 3/26</b>

<b>Presidente del consejo de administración:</b>	Pablo Peña
<b>Gerente general y representante legal:</b>	Felipe Castro
<b>Gerente administrativo:</b>	Hugo Pérez
<b>Gerente financiero:</b>	Rafael Cárcamo
<b>Gerente de ventas:</b>	Pedro Morataya
<b>Contador general:</b>	Lucas Ruano
<b>Auditor interno:</b>	Magda Cano
<b>Gerencia de logística:</b>	Mynor Girón
<b>Gerencia de mercadeo:</b>	Valeria Pineda
<b>Gerencia de informática:</b>	Daniel Figueroa
<b>Gerencia de recursos humanos:</b>	Lucrecia Barrios

**e. Estructura financiera del cliente:**

El capital autorizado, suscrito y pagado es de 12,750 acciones comunes con valor nominal de Q 1,000.00 cada una para hacer un total de Q 12, 750,000.00

**f. Otros específicos:**

La actividad principal de la compañía Farmacéutica el Oso Gris, S.A. la constituye la venta y distribución de productos farmacéuticos a nivel local, de consumo humano, y se encuentra ubicada en la siguiente dirección: décima calle 10-10 zona 10, en la cual efectúa sus operaciones de Ventas.

Sus compras se efectúan localmente, y además se importa de los siguientes países: México y República Dominicana.

### **3. METODOLOGÍA Y ENFOQUE DEL EXAMEN**

**a. Alcance del examen:**

Nuestro examen de los estados financieros de la compañía lo efectuaremos mediante dos revisiones, las cuales se realizarán con base a Normas internacionales de contabilidad y Normas internacionales de auditoría, con el objetivo de emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros al 31 de diciembre de 2005.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando de Planeación</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-1 4/26</b>

**b. Evaluación general de las circunstancias de control:**

La evaluación de la estructura de control interno lo efectuará el equipo de auditoría asignado, el cual se efectuará por el método descriptivo, que se documentará por medio de cédulas narrativas. En casos preliminares de conocimiento del cliente se utilizará cuestionarios los cuales son formatos preelaborados en la firma de auditoría. Dicha evaluación servirá de base para determinar la naturaleza, alcance, extensión y oportunidad de nuestros procedimientos de auditoría, así mismo determinar las áreas de riesgo y otras que llamen nuestra atención.

**c. Preparación de cédulas y análisis:**

Todo el trabajo de auditoría se documentará a través de papeles de trabajo, los cuales son los registros que incluyen todos los procedimientos seguidos, las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones a que se ha llegado durante el desarrollo del examen de acuerdo con normas que rigen la práctica profesional, los cuales los realizará de acuerdo al alcance y pericia propio, así como también mediante la colaboración brindada por el cliente.

**d. Circularización de confirmaciones:**

Por motivo del cierre fiscal se procederá a efectuar las solicitudes de confirmación de saldos con bancos, financieras, clientes locales y del exterior, proveedores locales y del exterior, abogados, aseguradoras y almacenadoras. Además, podrá realizarse confirmaciones en el momento en que el auditor lo crea conveniente.

Para las confirmaciones con clientes se utilizará el método positivo directo.

**e. Toma física de inventarios:**

Como parte de nuestro trabajo se participará en la toma física de inventarios del cierre fiscal en la fecha en que sea planificada por el cliente, el cual se realizará durante los primeros días del mes de enero 2006. La participación de la firma consistirá en supervisar, observar y ejecutar pruebas selectivas de los conteos realizados por el personal de la empresa, aplicando técnicas de auditoría, tales como cortes de formas relacionadas con el ingreso o egreso de la medicina, exámenes específicos como revisión de fechas de vencimiento y otros.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando de Planeación</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-1 5/26</b>

**f. Determinación de áreas de riesgo, áreas importantes y áreas de riesgo probable:**

Para su efecto se realizan tablas (Matriz de riesgos) tomando en cuenta las áreas mas importantes de los estados financieros de la compañía Farmacéutica el Oso Gris, S.A. en las que se describen los riesgos más importantes en las mismas, establecidos a través del riesgo inherente y procedimientos analíticos los cuales se presentan clasificados en dos maneras: Procedimientos analíticos resultantes de información financiera y Procedimientos analíticos derivados de información no financiera.

Se determinó que las áreas básicas a considerar en la aplicación de procedimientos analíticos preliminares con información financiera son las siguientes:

**Balance General**

- Caja y Bancos
- Cuentas por cobrar
- Inventarios
- Pasivo corto plazo

**Estado de resultados**

- Ventas
- Costo de ventas
- Gastos de administración y de ventas.

Los procedimientos analíticos a realizar con información no financiera, son los que sirvan a incrementar el conocimiento del cliente y del medio en que opera, previo a ejecutar la auditoría.

<b>Farmacéutica el Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando de Planeación “Matriz de Riesgos”</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-1 6/26</b>

**LISTA DE VERIFICACIÓN PARA DOCUMENTAR PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS PARA  
PLANIFICACIÓN Y AQUELLOS USADOS PARA DESARROLLAR EXPECTATIVAS**

**PRELIMINARES**

**CLIENTE: Farmacéutica El Oso Gris, S.A.      PERÍODO FINALIZADO: 31 de diciembre de 2005**

Los procedimientos analíticos para planificación son ejecutados para desarrollar expectativas, basadas en nuestro entendimiento del negocio del cliente y su industria y comparando resultados financieros preliminares, no auditados, con aquellas expectativas con el objeto de identificar las áreas que requerirán atención especial en el programa de auditoría, las que probablemente requerirán ajustes en los estados financieros o ambas. Ejecutamos procedimientos analíticos de planificación como una forma de alcanzar el objetivo de asegurarnos de que nuestro programa de auditoría ha sido apropiadamente diseñado a la medida de las circunstancias particulares del cliente de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Las vías por las que juntamos la información para obtener o actualizar nuestro entendimiento del negocio del cliente y su industria para desarrollar expectativas y los procedimientos analíticos y técnicas relacionadas que podemos elegir aplicar son muchos y variados y nuestra selección depende de cuáles consideremos que, a nuestro juicio, tienen la probabilidad más práctica de alcanzar nuestro objetivo en las circunstancias. *Use el Formulario para ayudarlo a documentar esta elección en forma eficiente.*

Mediante una marca en los casilleros apropiados de la PARTE I, debajo, indique los procedimientos analíticos y técnicas relacionadas usadas para juntar la información necesaria para obtener o actualizar nuestro entendimiento del negocio del cliente y su industria y para desarrollar nuestras expectativas Use la matriz de riesgos que se adjunta para resumir el detalle de los resultados de los procedimientos analíticos aplicados y para soportar la conclusión global. También provea documentación de soporte complementaria y detallada, si fuera necesario.

<b>Farmacéutica el Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando de Planeación “Matriz de Riesgos”</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-1 7/26</b>

<b>PARTE I – DESARROLLANDO EXPECTATIVAS Y SELECCIONANDO PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS PARA PLANIFICACIÓN:</b>				
<b>Obteniendo/actualizando el entendimiento</b>		<b>Procedimientos analíticos con información financiera</b>		
<input checked="" type="checkbox"/>	Lea las guías o alertas de riesgo de la industria	<input checked="" type="checkbox"/>	Comparar saldos actuales con los del año anterior	
<input checked="" type="checkbox"/>	Lea publicaciones y estadísticas de la industria	<input checked="" type="checkbox"/>	Ejecutar análisis selectivos de tendencias	
<input checked="" type="checkbox"/>	Consulte con profesionales expertos en la industria	<input checked="" type="checkbox"/>	Comparar saldos seleccionados con estadísticas de la industria	
<input checked="" type="checkbox"/>	Lea los estados financieros del año anterior	<input checked="" type="checkbox"/>	Comparar resultados del año corriente con el presupuesto	
<input checked="" type="checkbox"/>	Lea papeles de trabajo seleccionados del año anterior (Es primera vez que auditamos al cliente)	<input checked="" type="checkbox"/>	Revisar detalles de transacciones en las cuentas del mayor general	
<input checked="" type="checkbox"/>	Entreviste al auditor anterior. (No fue localizado)	<input checked="" type="checkbox"/>	Aplicación de índices financieros y realizar comparación de resultados entre el período actual y el período anterior.	
<input checked="" type="checkbox"/>	Lea estados financieros interinos	<input checked="" type="checkbox"/>	Análisis de cuentas mediante aplicación de porcentajes integrales. (totales y parciales)	
<input checked="" type="checkbox"/>	Lea estados financieros internos de fin de año	<input checked="" type="checkbox"/>	Obtener explicaciones de asuntos que llamen la atención sobre variaciones establecidas mediante aplicación de procedimientos descritos anteriormente.	
<input checked="" type="checkbox"/>	Lea el presupuesto anual (Se nos indicó que no existe funcionario responsable de su elaboración)	<input checked="" type="checkbox"/>	Análisis específico de cuentas o clase de transacción.	
<input checked="" type="checkbox"/>	Entreviste a la gerencia del cliente y personal clave.	<input checked="" type="checkbox"/>	Análisis de relaciones, de tendencias y pruebas de razonabilidad específicas que a juicio del auditor pueda requerirse en un segmento de los estados financieros. Otros (indicar):	
<input checked="" type="checkbox"/>	Lea el plan de negocios del cliente			
<input checked="" type="checkbox"/>	Lea material de marketing o de reclutamiento de personal			
<input checked="" type="checkbox"/>	Lea comunicaciones a accionistas e inversores (No existen)			
<input checked="" type="checkbox"/>	Lea material de entrenamiento del personal			
<input checked="" type="checkbox"/>	Lea actas de la junta de directores			
	Otros (indicar):			
<p><b>PARTE II – CONCLUSIÓN:</b> Sobre la base de los procedimientos analíticos y otros procedimientos de planificación antes detallados, creemos que hemos reunido suficiente conocimiento y entendimiento del negocio del cliente y de las transacciones, clases de transacciones y otros hechos significativos, ocurridos durante el período sujeto a auditoría, como para permitirnos desarrollar expectativas preliminares e identificar variaciones significativas sobre ellos, así como otros riesgos específicos que requieren que enfoquemos nuestra atención con el propósito de planificar adecuadamente la auditoría de acuerdo con las normas de auditoría aplicables. Creemos además que hemos hecho eso con la extensión necesaria en las circunstancias y que todos esos asuntos han sido adecuadamente atendidos en nuestro programa de auditoría.</p> <p><input checked="" type="checkbox"/>=Procedimiento analítico aplicado.  <input checked="" type="checkbox"/>=Procedimiento analítico no aplicado.</p> <p><b>Nota:</b> Todos los resultados de la aplicación de estos procedimientos analíticos se presentan a continuación.</p>				

<b>Farmacéutica el Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando de Planeación “Matriz de Riesgos”</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-1 8/26</b>

<b>Rubro</b>	<b>%</b>	<b>Riesgo Inherente</b>	<b>Procedimiento aplicable</b>	<b>Ref.</b>
<b><u>Caja y Bancos</u></b>	<b>11%</b>	1) Existencia de cuentas bancarias no contabilizadas	Examen mensual de conciliaciones bancarias, en quetzales y moneda extranjera, confirmaciones bancarias las cuales deben incluir información como funcionarios con firmas autorizadas para la emisión de cheques, así como el saldo cortado a la fecha de la auditoría y una descripción del número de cuentas que la compañía posee en la institución bancaria	<b>Y-16 1/5</b>
		2) Existencia de cuentas bancarias que no estén debidamente autorizadas por la junta directiva o por el propietario	Confirmaciones bancarias	<b>Y-16 1/5</b>
		3) Cheques recibidos por pagos efectuados de clientes que no se endosen inmediatamente para ser depositados únicamente a favor de la compañía.	Pruebas de cumplimiento sobre los ingresos captados diariamente contra el depósito respectivo, revisión de listados de cobranza diaria contra boletas de depósito	<b>Y-3 2/2 Y-4 4/4 Y-7 2/2 Y-16 1/5</b>
		4) Emisión de cheques sin autorización de funcionarios designados para esta función	Pruebas de cumplimiento sobre los egresos realizados diariamente, tales como autorización de emisión de cheques y revisión de aspectos de control interno tales como firmas de la persona que elabora, revisa, autoriza y recibe conforme	<b>Y-3 2/2 Y-4 4/4 Y-7 2/2 Y-16 1/5</b>
		5) Riesgo de manipulación de efectivo por parte de los visitantes médicos o cobradores a consecuencia de debilidades de control, tales como:	Procedimientos:	<b>Y-3 2/2 Y-4 4/4 Y-7 2/2</b>

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando de Planeación "Matriz de Riesgos"</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-1 9/26</b>

<b>Rubro</b>	<b>%</b>	<b>Riesgo Inherente</b>	<b>Procedimiento aplicable</b>	<b>Ref.</b>
		a) La falta control detallado sobre los documentos o facturas entregados a cada cobrador y/o visitador médico lo cual dificultaría determinar en cualquier momento cuales son los documentos pendientes de cobro en poder de cada uno de ellos	Verificación de listados de clientes a cargo de cada cobrador y/o visitador médico, así como los documentos que se encuentran en su poder, haciendo énfasis tanto en los créditos recuperados, como en los que se encuentran por cobrar.	<b>Y-3 2/2</b> <b>Y-4 4/4</b> <b>Y-7 2/2</b> <b>Y-16 2/5</b>
		b) Que no se encuentren debidamente prenumerados los recibos de caja usados por los cobradores	Revisión de recibos de caja, haciendo énfasis en los aspectos de control con los que deben cumplir, como el correlativo.	<b>Y-3 2/2</b> <b>Y-4 4/4</b> <b>Y-7 2/2</b> <b>Y-16 2/5</b>
		c) Que los cobradores y/o visitadores médicos no entreguen recibos de caja a los clientes por las cobranzas realizadas	Revisión de la cartera de clientes, para verificar las facturas que son descargadas diariamente, haciendo una relación entre recibos de caja, boletas de depósito y facturas, además efectuar confirmaciones de saldos a los clientes.	<b>Y-3 2/2</b> <b>Y-4 4/4</b> <b>Y-7 2/2</b> <b>Y-16 2/5</b>
		e) Que los cobradores no entreguen directamente al departamento de caja, el producto diario de sus cobranzas	Pruebas de ingresos diarios, revisión de listados de cobranza, boletas de depósito, documentos en poder de los cobradores y/o visitadores médicos, confirmación de saldos a los clientes	<b>Y-3 2/2</b> <b>Y-4 4/4</b> <b>Y-7 2/2</b> <b>Y-16 2/5</b>
		f) Que los cobradores y/o visitadores médicos utilicen inadecuadamente los documentos de la empresa que tienen en su poder, tales como facturas pendientes de cobro y recibos de caja	Efectuar sorpresivamente arquezos de documentos a cada uno de los cobradores y/o visitadores médicos	<b>Y-3 2/2</b> <b>Y-4 4/4</b> <b>Y-7 2/2</b>
		6) Que no exista control sobre la mercadería en poder de los visitadores médicos	Pruebas selectivas sobre el producto entregado a cada uno de los visitadores médicos (muestras médicas, producto rechazado) y documentos que amparan el producto que se les ha entregado.	<b>Y-3 2/2</b> <b>Y-4 4/4</b> <b>Y-7 2/2</b>
		7) Que los visitadores médicos no depositen diariamente las cobranzas	Prueba de Ingresos, comparando recibos de caja con boletas de depósito, verificando las fechas.	<b>Y-16 2/5</b>

Farmacéutica El Oso Gris, S.A.	HP: JM	FECHA 15/12/05	RP: RE	FECHA 16/12/05
Memorando de Planeación "Matriz de Riesgos"			AI 31/12/05	<b>Y-1 10/26</b>

Rubro	%	Riesgo Inherente	Procedimiento aplicable	Ref.
<u>Cuentas por Cobrar</u>	54%			
<u>Cientes Locales, del Exterior y Provisión para cuentas incobrables</u>		1) Que las facturas no sean contabilizadas de acuerdo a su valor real, así como también de que existan errores en cuanto a precios según listados autorizados por la administración, sumas multiplicaciones, rebajas y otros	Revisión a detalle de la facturación, comparando para su efecto los precios aplicados en las mismas contra el listado autorizado por la gerencia, seleccionando una muestra representativa del total de universo.	<b>Y-7 2/2</b>
		2) Manipulación de información financiera relacionada con la cartera de clientes ocasionada porque no existe una adecuada segregación de funciones entre los departamentos de facturación, cuentas por cobrar y de embarques	Evaluación de la estructura de control interno y ambiente de control por medio de cédulas narrativas o bien por cuestionarios dirigidos al personal relacionado. Revisión de facturación, cartera de clientes y autorización de embarques para realizar conciliaciones periódicas. Verificar la autorización de operaciones contables y extracontables relacionadas	<b>Y-16 3/5</b>
		3) Que los pedidos de los clientes no se encuentren sujetos a revisión y aprobación antes del despacho de la mercancía por el departamento de crédito en cuanto al récord crediticio del cliente	Revisión de documentación relacionada con la aprobación de la venta al contado o bien del crédito concedido por parte de un funcionario responsable, revisión de embarques y la facturación, revisión de aspectos de control como la firma de recibido conforme por parte del cliente	<b>Y-16 3/5</b>

Farmacéutica El Oso Gris, S.A.		HP: JM	FECHA 15/12/05	RP: RE	FECHA 16/12/05
Memorando de Planeación "Matriz de Riesgos"			AI 31/12/05	<b>Y-1 11/26</b>	
Rubro	%	Riesgo Inherente	Procedimiento aplicable	Ref.	
		4) Que no se encuentren contabilizadas el total de facturas emitidas por ventas a los clientes por falta de control sobre el manejo de las mismas, tales como emisión, cobro, archivo y contabilización	Efectuar procedimientos de cobros posteriores a la fecha de la auditoría, y como procedimiento alternativo, efectuar arqueo de facturas pendientes de cobro	<b>Y-16 3/5</b>	
		5) Que existan descuentos no autorizados por funcionarios responsables o bien que no se haya emitido la nota de crédito correspondiente	Indagar con la administración sobre las políticas relacionadas con la autorización de descuentos y realizar pruebas de confrontación de información.	<b>Y-16 3/5</b>	
		6) Que las bajas en libros de las cuentas incobrables, los descuentos y bonificaciones comerciales anormales no sean aprobadas por un funcionario autorizado.	Examen de cartera morosa, así como de los procedimientos de cobro que se ha ejercido sobre la misma, investigar los saldos que se encuentran en proceso de cobro jurídico y confirmar saldos con abogados, confirmaciones de saldos directamente con cada uno de los clientes morosos, investigación sobre la probable autorización de depuración de cartera.	<b>Y-16 4/5</b>	
		7) Falta de control sobre los cheques prefechados emitidos por los clientes	Arqueo de cheques prefechados y depósito posterior, tomando en cuenta la fecha de los mismos	<b>Y-16 3/5</b>	

Farmacéutica El Oso Gris, S.A.	HP: JM	FECHA 15/12/05	RP: RE	FECHA 16/12/05
Memorando de Planeación "Matriz de Riesgos"			AI 31/12/05	<b>Y-1 12/26</b>

Rubro	%	Riesgo Inherente	Procedimiento aplicable	Ref.
		8) Existencia de cheques rechazados emitidos por parte de los clientes	Arqueo de documentos, verificar el redepósito, analizar la antigüedad de los cheques	<b>Y-16 3/5</b>
		9) Inadecuada operatoria de la cartera morosa porque no existe una persona responsable que clasifique y verifique periódicamente el vencimiento de las cuentas; o por la falta de control al momento de aprobar un crédito. Podría estar influenciado por políticas crediticias inadecuadas.	Investigar si existe una persona designada para realizar estas atribuciones, independientemente del resultado el auditor debe proceder a revisar el estado de la cartera de clientes a través de un análisis de morosidad de saldos para establecer la razonabilidad de la misma.	<b>Y-4 4/4</b> <b>Y-13 3/3</b>
		10) Existencia de cuentas por cobrar sin documentación legal de respaldo que garantice la posibilidad de exigir el pago por parte de los clientes	Arqueo de documentos (contraseñas de pago y/o facturas originales firmadas por el cliente)	<b>Y-16 4/5</b>
		11) Lenta rotación de carteras. En el caso del IVA crédito pendiente de devolución por exportaciones deberá dársele tratamiento especial para recuperar el monto total.	Análisis de políticas de créditos concedidos, y examen de políticas sobre cobros. Análisis de eficiencia de recuperación de cartera por parte de cobradores y/o visitadores médicos. Análisis del IVA crédito pendiente de recuperar.	<b>Y-4 4/4</b> <b>Y-13 3/3</b>
<b><u>Cuentas por cobrar Afiliadas</u></b>		1) Que no se encuentren contabilizadas todas las operaciones entre afiliadas en los Estados Financieros al 31 de diciembre 2005. El saldo de la cuenta a esa fecha asciende a Q 19,795,627	Obtención de la integración contable al detalle, confirmaciones de saldos entre afiliadas, revisión de registros contables del diario mayor general. Documentos que amparan dichos registros.	<b>Y-4 4/4</b>

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando de Planeación "Matriz de Riesgos"</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-1 13/26</b>

<b>Rubro</b>	<b>%</b>	<b>Riesgo Inherente</b>	<b>Procedimiento aplicable</b>	<b>Ref.</b>
		2) Que las transacciones entre compañías afiliadas no sean del conocimiento del Consejo de Administración	Revisión de transferencias o cheques emitidos, revisión de autorización de dichas operaciones y del registro contable en la afiliada (si fuera posible y si se estuviera contratado para realizar la auditoría del grupo de empresas. En este caso no se realizará auditoría de estados financieros a la afiliada Luna Llena, S.A.)	<b>Y-4 4/4</b>
		3) Que las transacciones entre afiliadas carezcan de documentación legal de respaldo	Verificar que existan contratos por el inicio de relaciones entre afiliadas, o en su defecto, existencia de pagarés que amparen las transferencias de fondos entre las mismas	<b>Y-4 4/4</b>
		4) Riesgo de que la cuenta por cobrar presente saldos antiguos, y que los mismos no se vayan liquidando oportunamente	Examen de Antigüedad de saldos y de documentación de soporte. Solicitar cartera o bien auxiliares de control.	<b>Y-4 4/4</b>

Farmacéutica El Oso Gris, S.A.	HP: JM	FECHA 15/12/05	RP: RE	FECHA 16/12/05
Memorando de Planeación "Matriz de Riesgos"			AI 31/12/05	<b>Y-1 14/26</b>

Rubro	%	Riesgo Inherente	Procedimiento aplicable	Ref.
<b><u>Inventarios</u></b>	25%			
		1) Existencia de mercadería vencida y/o en mal estado, la que por falta de control puede ser vendida o distribuida a clientes	Toma física de inventario verificando especialmente el estado físico de la medicina y muestra médica, así como también revisión de la fecha de vencimiento, registro contable, y verificación teórica y física de inventario de lento movimiento.	<b>Y-5 5/5</b>
		2) Que no se clasifique oportunamente la mercadería vencida y/o en mal estado a otro rubro claramente identificado como tal, lo que implicaría errores a nivel contable	Revisión de antigüedad de existencias, verificación de fechas mediante toma física de inventario. Ubicación y clasificación en bodega de la mercadería, así como auxiliares contables que especifiquen dicha situación.	<b>Y-5 5/5</b>
		3) Inconsistencia en cuanto a la valuación de los inventarios	Revisión del método de valuación de los inventarios ante el Registro Tributario Unificado RTU, y evaluaciones aplicables a la contabilización de las compras, así como la consistencia en la valuación de las mismas. Revisión de la determinación del costo unitario mediante examen a prorrateos de facturas.	<b>Y-5 5/5</b>
		4) Que no exista aprobación por parte de un funcionario responsable del retiro de las existencias vencidas o deterioradas	Revisión de solicitudes de destrucción de producto vencido y/o en mal estado dirigidas a la Administración Tributaria para proceder a su destrucción en presencia de un auditor fiscal, o bien, si vencido el plazo de 30 días hábiles no se presentare, verificar que exista el acta notarial por la destrucción del producto que se encuentre vencido o en malas condiciones	<b>Y-5 5/5</b>

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando de Planeación "Matriz de Riesgos"</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-1 15/26</b>

<b>Rubro</b>	<b>%</b>	<b>Riesgo Inherente</b>	<b>Procedimiento aplicable</b>	<b>Ref.</b>
		5) Que no existan adecuadas medidas de salvaguarda en la custodia del inventario de medicina.	Verificar las políticas en cuanto al acceso al área de bodegas	<b>Y-5 5/5</b>
		6) Que no se encuentren las existencias debidamente protegidas contra el deterioro físico. (Debe ponerse especial atención a medicina que requiere estar en un cuarto refrigerado.)	Inspección física a bodegas donde se encuentra ubicada la medicina, así como evaluación de seguridad y custodia de la medicina.	<b>Y-5 5/5</b>
		7) Que se hagan las entregas de mercadería sin la presentación de requisiciones u órdenes de embarque debidamente aprobadas y numeradas.	Revisión de la existencia de requisiciones de bodega debidamente autorizadas, así como de otros documentos auxiliares, tales como entradas y salidas de productos. Relación de salidas de bodega contra facturación. Corte de formas de los ingresos y egresos de bodegas.	<b>Y-16 4/5</b>
		8) Existencia de mercadería sin documentación legal que ampare la compra respectiva, o bien que no se encuentra a nombre de la compañía.	Examen mensual de compras locales y del exterior, así como de los prorrateos de facturas respectivos	<b>Y-16 4/5</b>
		9) Que los saldos contables no coincidan con las existencias físicas a la fecha de la auditoría, por ejemplo existencias no contabilizadas	Comparación de existencias físicas contra inventario teórico y contra saldos contables, para establecer variaciones y proceder a investigarlos	<b>Y-16 4/5</b>
		10) Carencia de control en cuanto a ingresos y egresos, tanto a nivel contable como físico de las medicinas en existencia que son propiedad de la compañía.	Comparación entre los saldos contables, Kardex de bodega y existencia física y así proceder a investigar diferencias.	<b>Y-5 5/5</b>
		11) Que las existencias de mercadería no se encuentren aseguradas	Revisión de pólizas de seguros, verificar que el inventario no se encuentre sobre o sub asegurado	<b>Y-5 5/5</b>

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando de Planeación "Matriz de Riesgos"</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-1 16/26</b>

<b>Rubro</b>	<b>%</b>	<b>Riesgo Inherente</b>	<b>Procedimiento aplicable</b>	<b>Ref.</b>
		12) Lenta rotación de inventarios	Revisión de compras, verificación de inventario de lento movimiento, verificación de mercadería vencida. Análisis de políticas de compras en relación a las ventas.	<b>Y-13 3/3</b>
		13) Que por descuido no se efectúen recuentos físicos de todas las existencias en almacén (incluyendo las mercancías recibidas en consignación, etc.) periódicamente provocando desconocimiento de las existencias reales a una fecha determinada, o bien ocasionando diferencias entre el saldo contable y el físico. Cabe mencionar que los inventarios deben practicarse como mínimo una vez al año.	Investigación sobre la periodicidad con que se efectúan los conteos físicos, y participación en los mismos. (Principalmente al cierre contable del ejercicio)	<b>Y-16 4/5</b>
		14) Riesgo de pérdidas de medicina por no efectuar conteos sobre la mercancía enviada en consignación, la cual se encuentra en poder de los proveedores o subcontratistas o depositada en almacenes públicos	Revisión de documentación que ampare la salida de medicina, la cual se encuentra en poder de los subcontratistas tales como contratos debidamente autorizados, y además conteos físicos según criterio del equipo de auditoría. Confirmación de tenencia de mercadería, revisión de salidas de bodega autorizados	<b>Y-16 4/5</b>
		15) Existencia de mercadería en tránsito por un total de Q 7,845,649	Cotejar el inventario en tránsito contra ingresos a bodega posteriores al cierre contable al 31/12/05	<b>Y-5 5/5</b>
		16) Alteraciones en el costo individual de las medicinas por fallas en el sistema.	Se deberá seleccionar una muestra de medicinas con el fin de rastrear el ingreso de los costos, así como su operatoria en el sistema.	<b>Y-5 5/5</b>

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando de Planeación "Matriz de Riesgos"</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-1 17/26</b>

<b>Rubro</b>	<b>%</b>	<b>Riesgo Inherente</b>	<b>Procedimiento aplicable</b>	<b>Ref.</b>
<b><u>Cuentas por pagar Corto Plazo</u></b>	66%			
<b><u>Proveedores Locales y del Exterior</u></b>		1) Duplicidad de pago de facturas por la carencia de controles adecuados sobre las mismas, como falta de segregación de funciones.	Revisión de listados de cheques emitidos mensualmente, voucher físicos, confirmación de saldos con proveedores, autorizaciones de pago por parte de la administración.	<b>Y-16 5/5</b>
		2) Que no sean descargadas las facturas de la cartera de proveedores a consecuencia de que no existan adecuados controles, lo que provoca que las mismas aparezcan contablemente como cuentas morosas	Confirmaciones de saldos con los proveedores, análisis de morosidad de cartera, verificación de pagos posteriores a la fecha del cierre, arqueos de documentación pendiente de pago.	<b>Y-6 3/3</b>
		3) Riesgos generados por no adoptar las siguientes medidas:		<b>Y-16 5/5</b>
		a) Carencia de verificación de las condiciones de pago, precios y cantidades, según facturas, contra las órdenes de compra	Examen de órdenes de compra contra las facturas emitidas por los proveedores, y con el cheque con que se cancelan.	<b>Y-16 5/5</b>
		b) Inexistencia de una adecuada verificación de las partidas y cantidades, según facturas, contra los informes de recepción de medicinas	Comparación de la descripción de las facturas del proveedor contra las boletas de recepción de mercadería y los ingresos a bodega	<b>Y-16 5/5</b>
		c) Carencia de revisión de operaciones básicas, tales como la verificación de las sumas, multiplicaciones y descuentos consignados en las facturas	Ejecución de diversas extensiones aritméticas, verificación de descuentos en las facturas del proveedor y su correcta contabilización.	<b>Y-16 5/5</b>
		d) Registro incorrecto de las compras en cuanto a proveedores y otras cuentas por pagar	Revisión de contabilización adecuada de las cuentas por pagar, mediante la solicitud de las integraciones contables correspondientes, verificando la documentación que dio origen a las mismas	<b>Y-16 5/5</b>

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando de Planeación "Matriz de Riesgos"</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-1 18/26</b>

<b>Rubro</b>	<b>%</b>	<b>Riesgo Inherente</b>	<b>Procedimiento aplicable</b>	<b>Ref.</b>
		4) Saldos morosos pendientes de pago, lo que puede ser un indicador que la empresa enfrente juicios o litigios	Examen de antigüedad de saldos de proveedores, pagos posteriores, arqueo de facturas por pagar, confirmaciones de saldos con proveedores, confirmación con abogados que trabajen para la compañía (para confirmar la existencia de litigios en contra de la compañía)	<b>Y-3 2/2</b> <b>Y-13 3/3</b>
		5) Montos elevados de cuentas pendientes de pago, que lleven a pensar que la compañía enfrenta dificultad para continuar como negocio en marcha, así como la inexistencia de planes gerenciales para negociaciones de deuda.	Verificación de antigüedad de saldos así como la correcta contabilización de facturas en cuanto a la fecha de las mismas	<b>Y-6 3/3</b> <b>Y-10 2/2</b> <b>Y-11 2/2</b>
		6) Existencia de pagos a proveedores sin la autorización respectiva tanto locales como del exterior, a través de cheques o bien de transferencias	Examen de solicitud de autorización de cheques y transferencias firmadas por funcionarios de la administración, calificados para realizar dichas atribuciones	<b>Y-16 5/5</b>
		7) No existe segregación de funciones entre el departamento de compras y el departamento de tesorería	Examen de procedimientos de compras y pagos a los proveedores	<b>Y-16 5/5</b>

Farmacéutica El Oso Gris, S.A.	HP: JM	FECHA 15/12/05	RP: RE	FECHA 16/12/05
Memorando de Planeación "Matriz de Riesgos"			Al 31/12/05	<b>Y-1 19/26</b>

Rubro	%	Riesgo Inherente	Procedimiento aplicable	Ref.
		8) Que el saldo de la integración no concilie con el balance.	Verificación de la cartera de proveedores y conciliación contra el diario mayor general	Y-16 5/5
		9) Existencia de cuentas por pagar sin documentación legal de respaldo	Examen de las integraciones contables, cartera de proveedores y documentos de soporte	Y-16 5/5
		10) Existencia de pasivos que puedan convertirse en ingresos extraordinarios afectos al ISR	Solicitud y revisión de integraciones contables, así como la documentación legal de respaldo, para analizar la naturaleza del saldo.	Y-6 3/3
<b><u>Cuentas por pagar afiliadas</u></b>		1) Que no se encuentren contabilizadas todas las operaciones entre afiliadas en los Estados Financieros al 31 de diciembre 2005. El saldo de la cuenta a esa fecha asciende a Q 23,594,266	Obtención de la integración contable al detalle, confirmaciones de saldos entre afiliadas, revisión de registros contables del diario mayor general y documentación de soporte	Y-6 3/3
		2) Que las transacciones entre afiliadas carezcan de documentación legal de respaldo	Revisión de documentos legales de respaldo por ingresos provenientes de afiliadas, ya sea facturas, pagarés, así como también la existencia de contratos	Y-6 3/3
		3) Que la cuenta por pagar afiliadas presente saldos antiguos	Aplicar análisis de antigüedad de saldos a la integración	Y 6 3/3

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando de Planeación "Matriz de Riesgos"</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-1 20/26</b>

<b>Rubro</b>	<b>%</b>	<b>Riesgo Inherente</b>	<b>Procedimiento aplicable</b>	<b>Ref.</b>
Rubro	% del Estado de Resultados	Riesgo inherente	Procedimientos a aplicar en ejecución de auditoría	Referencia Procedimiento Analítico
<b><u>Ventas</u></b>	100%	1) Que no se encuentren registradas todas las operaciones que generan ingresos por ventas de medicina	Prueba global de ventas, Prueba específica de ventas (facturación de uno o varios meses, examinando en detalle cada uno de los documentos) Revisión del correlativo de facturas, revisión del libro de ventas, conciliación entre la contabilidad, la Declaración Mensual del IVA y el Libro de Ventas, examen físico de facturas para verificar que no se encuentren anuladas o bien para verificar que la cifra contabilizada, sea la que realmente consigna la factura	<b>Y-7 2/2</b>
		2) Que se registren exportaciones (exentas de IVA) dentro de las ventas locales	Revisión de facturas locales y exportación, verificando su correcta contabilización y declaración en el libro de ventas.	<b>Y-7-2/2</b>
		3) Inexistencia de revisión de la facturación o de la aplicación de tablas de precios vigentes o el sistema o que se actualicen con retraso (incluyendo descuentos por volumen)	Revisión de la facturación contra los listados de precios vigentes previamente autorizados por la administración de la compañía, así como revisión de notas de crédito por descuentos concedidos. Verificar autorizaciones por descuentos aleatoriamente.	<b>Y-7-2/2</b>

Farmacéutica El Oso Gris, S.A.	HP: JM	FECHA 15/12/05	RP: RE	FECHA 16/12/05
Memorando de Planeación "Matriz de Riesgos"			Al 31/12/05	<b>Y-1 21/26</b>

Rubro	%	Riesgo Inherente	Procedimiento aplicable	Ref.
<u>Costo de Ventas</u>	72%	1) Incorrecta determinación del costo unitario	Revisión de prorrates de facturas, y examen del costo unitario en el sistema, realizando pruebas de registro dependiendo del método de valuación del inventario.	Y-8 2/2 Y-14 2/2
		2) Confusión de costos debido a los cambios de políticas administrativas en cuanto a la forma de operar de la compañía con respecto a la materia prima, productos en proceso y producto terminado.	Revisión de la determinación del costo unitario y a nivel global contra documentos, así como su ingreso al sistema	Y-8 2/2
		3) Manipulación de las cifras de los inventarios inicial y final.	Prueba global del costo de ventas	Y-8 2/2

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando de Planeación "Matriz de Riesgos"</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-1 22/26</b>

<b>Rubro</b>	<b>%</b>	<b>Riesgo Inherente</b>	<b>Procedimiento aplicable</b>	<b>Ref.</b>
<u><b>Gastos de Operación</b></u>	23%	1) Incorrecta clasificación de gastos	Revisión de movimientos contables y documentos físicos que dan origen a los mismos, verificando el concepto de las facturas	<b>Y-9 2/2</b>
		2) Existencia de gastos sin documentación legal de respaldo	Examen específico de gastos mediante pruebas de egresos. Verificar documentación legal de respaldo y que la misma cumpla con requisitos fiscales.	<b>Y-9 2/2</b>
		3) Que se realicen pagos en exceso de sueldos, comisiones, honorarios y otros o bien por personal que no labore para la empresa (los gastos por estos conceptos son los mas fuertes en el estado de resultados) Hay que indicar que el pago de las comisiones se ha venido calculando sobre las ventas y no sobre cobros, por lo que el riesgo de pagos en exceso por este concepto es alto, convirtiendo el saldo de la cuenta en crítico.	Pruebas globales y específicas de sueldos, comparando los sueldos según contabilidad, nómina con los sueldos reportados al Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, así como el libro de salarios. Análisis de pago de comisiones y bonificaciones por metas.	<b>Y-9 2/2</b> <b>Y-14 2/2</b>
		4) Que se realicen gastos no autorizados	Revisión de aspectos de control interno en los cheques (firma de hecho, revisado, autorizado y de la persona que recibe), existencia de cotizaciones (si el gasto es materialmente significativo).	<b>Y-9 2/2</b>
		5) Contabilización de facturas de períodos anteriores dentro de los gastos deducibles es decir, como gastos del período.	Examen de facturas de los proveedores y de cheques voucher, prestando atención a la fecha del documento	<b>Y-9 2/2</b>
		6) Inconsistencia en la clasificación de los gastos, ocasionando variaciones significativas en un mes con respecto a otro	Mapa de gastos mensuales (análisis de tendencias por cuenta o subcuenta), para verificar variaciones importantes entre un mes y otro.	<b>Y-9 2/2</b>
		7) Existencia de gastos no relacionados con operaciones del giro normal de la compañía	Revisión de cheques con documentación de respaldo, mediante prueba de desembolsos	<b>Y-9 2/2</b> <b>Y-14 2/2</b>

Farmacéutica El Oso Gris, S.A.	HP: JM	FECHA 15/12/05	RP: RE	FECHA 16/12/05
Memorando de Planeación			AI 31/12/05	<b>Y-1 23/26</b>

**g. Objetivos generales para los informes:**

Los reportes a emitir son los siguientes:

- **Informes de auditoría:**

Se hará al final del ejercicio con cifras comparativas con el período anterior, el cual contendrá lo siguiente: Dictamen, Estados financieros básicos, Notas a los estados financieros y Anexos a los estados financieros. (Se incluirán cifras del período anterior, haciendo la aclaración que los mismos no fueron auditados por M&M y Asociados, S.C., ya que este cliente se audita por primera vez)

- **Cartas dirigidas a la gerencia de la compañía:**

Se elaborará al final de cada una de las dos revisiones con nuestros comentarios y sugerencias sobre las debilidades de control interno.

**h. Otros servicios al cliente:**

Cuando sea necesario, dentro del período de ejecución de la auditoría se efectuarán procedimientos especiales, tales como participación en inventario de activos fijos, asesoría en nombramiento de cambio de contador o representante legal ante el Registro Tributario Unificado, habilitación de libros (folios), habilitación de documentos u otros que sean solicitados por el cliente, cuyos resultados se harán constar en memorandos dirigidos a la gerencia de la compañía. Exámenes especiales sobre inscripción de productos medicinales ante el Ministerio de Salud.

**i. Uso de un especialista:**

Se ha considerado la posibilidad de hacer uso del trabajo de un especialista o experto encaminado a obtener la certeza razonable sobre el estado de la materia prima de los productos químicos, farmacéuticos y medicinales, con el objeto de obtener evidencia apropiada y suficiente de auditoría de que dicho trabajo es adecuado para los fines del examen.

**j. Aspectos importantes a observar en la auditoría:**

Se realizarán exámenes y análisis especiales a rubros y situaciones específicos de una compañía farmacéutica, las cuales se detallan a continuación:

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando de Planeación</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-1 24/26</b>

- Costos generados por investigación y desarrollo de nuevos productos (I+D), materiales y honorarios.
- Inventarios y costos relacionados con muestras médicas, así como su distribución.
- Inventarios de graneles, y el proceso de transformación como producto final. Verificar control de calidad.
- Inventario de excipientes farmacéuticos (por ejemplo aglutinantes, sustancias de carga, aromatizantes y diluyentes, conservantes y antioxidantes).
- Inventarios de materia prima de productos químicos y farmacéuticos.
- Inventarios de productos en proceso.
- Inventarios de productos terminados en cuanto al control de calidad.
- Inventarios de producto de lento movimiento, producto vencido y/o en mal estado. Enfoque sobre negociación de devolución de producto caducado con los proveedores, o bien verificación de procedimiento para destrucción de acuerdo a requisitos fiscales.
- Cálculo y reconocimiento de pago de comisiones de los visitadores médicos.
- Gastos relacionados con el desempeño de los visitadores médicos, tales como pasaje, movilidad y gasolina.
- Depreciación de vehículos de los visitadores médicos.
- Autorización de la venta de los productos químicos, medicinales y farmacéuticos que distribuye la compañía, por parte del Ministerio de Salud, así como autorización para operar como farmacéutica mediante constancia de licencia sanitaria.

#### **4. PLANEACIÓN ADMINISTRATIVA:**

##### **a. Cronograma de trabajo y personal a utilizar:**

Se ha realizado un presupuesto de horas a utilizar así como la cuantificación del costo de los honorarios para el presente trabajo de auditoría, según procedimientos analíticos aplicados en la etapa de planeación. Se invertirá un total de 360 horas asignando un equipo conformado por tres personas, las cuales estarán instaladas en la compañía por un lapso de tiempo de tres semanas cada uno. Adicionalmente se cargará al presupuesto de horas, las horas invertidas por el supervisor por un total de 8 horas a la semana para totalizar 24 horas y la revisión por parte del socio director el cual invertirá un total de 8 horas para revisar el informe de cifras y la carta de gerencia, haciendo un gran total de 392 horas para el trabajo de campo y de gabinete.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando de Planeación</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-1 25/26</b>

El Gerente de la firma que prestará el servicio de auditoría Lic. Roberto Murrieta cuenta con amplia experiencia en compañías farmacéuticas. El staff de auditores que se ha designado cuentan con experiencia en auditorías similares. El experto que se contratará deberá probar que cuenta con amplia experiencia en cuanto al análisis de la materia prima de productos químicos y farmacéuticos.

**b. Presupuesto de horas:**

<b><i>Staff</i></b>	<b><i>Horas</i></b>
Socio Director Lic. Selvin Morales	8
Supervisor (Gerente) Lic. Julio Murrieta	24
Área financiera y fiscal	
Auditor encargado Lic. Julio Morales	120
Asistente I Beto Monge	120
Asistente II Julia Ruíz	120
<b>Total</b>	<b>392</b>

Cabe mencionar que el cálculo expuesto anteriormente, constituye únicamente un presupuesto de tiempo, por lo que el mismo puede ser modificado o alterado mediante autorización del Socio Director y de acuerdo a las circunstancias del trabajo.

Los honorarios del presente compromiso equivalen a US\$ 21,600 más el impuesto al valor agregado (facturación mensualmente). El equivalente total en quetzales es de Q 185,070 (IVA incluido). Las tarifas por cada una de las personas participantes es la siguiente:

<b><i>Staff</i></b>	<b><i>Tarifa Q</i></b>
Socio Director Lic. Selvin Morales	1,500
Supervisor (Gerente) Lic. Julio Murrieta	900
Área financiera y fiscal	
Auditor encargado Lic. Julio Morales	620
Asistente I Beto Monge	420
Asistente II Julia Ruíz	420

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando de Planeación</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-1 26/26</b>

**c. Coordinación con los departamentos especializados del despacho:**

Trabajarán conjuntamente los departamentos de auditoría financiera y fiscal para la realización del trabajo de auditoría.

**d. Ayuda que proporcionará el cliente:**

El cliente se ha comprometido a proporcionar toda la información contable y extracontable que sea necesaria. Si lo anteriormente expuesto es alterado, se deberá calificar la opinión según lo amerite el caso.

**e. Arreglos con respecto a viajes, viáticos y hospedaje:**

Si es necesario para el equipo de auditoría realizar viajes fuera de las instalaciones de la compañía, el cliente se ha comprometido a sufragar con los gastos que sean necesarios, como conteos físicos que se realicen en almacenadoras u otro tipo de bodegas.

**5. Nivel de riesgo evaluado**

Producto de la aplicación de procedimientos analíticos preliminares tanto con información financiera como no financiera, se ha considerado el grado al cual la pruebas realizadas han logrado el objetivo, obteniendo de acuerdo al juicio profesional del Gerente de Auditoría Lic. Julio Murrieta el nivel de riesgo existente (para efectos de planeación de auditoría) de la compañía Farmacéutica el Oso Gris, S.A. por el período a examinar, al 31 de diciembre de 2005, el cual se muestra a continuación:

<b>Nivel de riesgo</b>	
Alto	
Moderado	✓
Bajo	
Muy bajo	

Razones de la determinación del criterio indicado: Se ha considerado que los riesgos detectados se encuentran dentro de un margen de error tolerable, por lo que se realizarán procedimientos de auditoría con el objeto de evidenciar y documentar las situaciones que han llamado la atención y de esta manera mitigar el riesgo existente. (Ver programas de auditoría Y-18)

#### 5.5.4 Determinación de la materialidad:

La firma de auditores realiza el cálculo de la materialidad o importancia relativa, por el método de la selección del total de ingresos, o bien el total de los activos. En ambos casos la base porcentual no debe ser superior al 0.5%. Para este caso la decisión fue tomada por el Gerente de la firma Lic. Julio Murrieta, quien por experiencia y criterio decide realizar dicho cálculo por el método del total de activos. El papel de trabajo respectivo se muestra a continuación:

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Cálculo de la Materialidad</b>			Al 31/12/05	<b>Y-2</b>

<b>Cálculo de la Materialidad</b>		
Total activos al 31 de diciembre 2005	<b>Q</b> 86.007.694	<input checked="" type="checkbox"/>
Porcentaje establecido por la firma, la cual la aplicó el socio encargado	0,50%	
<b>Materialidad</b>	<b>430.038</b>	<input checked="" type="checkbox"/>

Este resultado indica que la materialidad para la Compañía Farmacéutica El Oso Gris, S.A. será de Q 430,038 el cual constituye el margen de error aceptable máximo al momento de la realización de las pruebas sustantivas de auditoría al 31 de diciembre 2005. Así mismo se determinó que se manejará un umbral que indicará cual es la variación máxima esperada dentro de los estados financieros sujetos a revisión, por lo que el Gerente Lic Julio Murrieta determinó manejar un 50% de limites sobre la materialidad determinada anteriormente ya sea positiva o negativamente. Dicho resultado asciende a Q 215,019.

Estas cifras se encuentran sujetas a algún ajuste por parte del Gerente de auditoría, si se considerara conveniente.

- Cotejado con diario Mayor General
- Operación verificada

## **5.6 Aplicación de procedimientos analíticos**

La firma de contadores públicos y auditores, aplica procedimientos analíticos en la fase de planeación de la siguiente forma:

- Procedimientos analíticos con información financiera.
- Procedimientos analíticos con información no financiera.

Y para su efecto se detallan a continuación

### **5.6.1 Procedimientos analíticos con información financiera:**

Se aplicará los siguientes procedimientos analíticos con información financiera:

- Método horizontal, "Revisión analítica", combinado con el método de porcentajes integrales, el cual consiste en determinar variaciones importantes al comparar las cifras al 31 de diciembre de 2005 contra las cifras del año inmediato anterior, enfocándose principalmente en las áreas más importantes de los estados financieros, con el propósito de establecer algún riesgo de la compañía.
- Análisis de tendencias del estado de resultados para el período 2005
- Aplicación de índices financieros para establecer la posición financiera de la empresa, y evaluación de riesgos de operación.

#### **5.6.1.1 Revisión analítica de los estados financieros:**

Se realizará revisión analítica sobre los rubros más importantes del balance general a manera de establecer situaciones que puedan representar riesgos para la compañía mediante análisis horizontal así como aplicación de técnicas de auditoría (ver capítulo II – 2.5.2.1) los cuales para su efecto se describen a continuación:

- Efectivo
- Cuentas por cobrar
- Inventarios
- Cuentas por pagar
- Ventas
- Costo de ventas
- Gastos operativos

**5.6.1.1.1 Revisión analítica del rubro de efectivo:**

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Revisión Analítica del Rubro de Efectivo</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-3 1/2</b>

<b>Cuenta</b>	<b>Saldo al 31/12/05</b>	<b>%</b>	<b>Saldo al 31/12/04</b>	<b>%</b>	<b>Variación Absoluta</b>	<b>Variación Relativa</b>	<b>Ref.</b>
<b>Activo</b>							
<b>Caja y Bancos</b>							
Caja General	2,228	0%	2,228	0%	0	0%	
Caja en Moneda Extranjera	480	0%	0	0%	480	100%	
Fondos Fijos Locales	130,000	0%	128,000	0%	2,000	2%	
Bancos Locales	3,528,580	4%	2,064,435	3%	1,464,145	71%	<u>1</u>
Bancos en Dólares	<u>6,127,395</u>	7%	<u>4,312,455</u>	6%	<u>1,814,940</u>	42%	<u>1</u>
<b>Total caja y bancos</b>	<b>9,788,683</b>	<input checked="" type="checkbox"/> 11%	<b>6,507,118</b>	<input checked="" type="checkbox"/> 9%	<b>3,281,565</b>	<input checked="" type="checkbox"/> 50%	
	<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>		

**Sumatorias verificadas**

**Cotejado con diario mayor general al 31/12/05 y 31/12/04**

1. Los rubros relacionados con las disponibilidades de la compañía presentan incrementos de la siguiente manera, Bancos locales, Q 1,464,145 equivalente al 71% y Bancos en dólares Q 1,814,940 equivalente al 42 %. Las razones son las que detallamos a continuación:

- La compañía ha realizado inversiones en títulos valores en instituciones bancarias por un total de Q 2,000,000, lo cual aumenta las disponibilidades para el presente período, pues ya ha comenzado a generar ingresos por intereses, tomando en cuenta también que dichas inversiones se han realizado en varios meses del año.
- El notable incremento en las ventas al contado, también generan ingresos de efectivo. Se debe tomar en cuenta que las ventas a nivel general (crédito y contado) se incrementaron en Q 7,584,150.
- La compañía, obtuvo un préstamo proveniente de una institución bancaria, por Q 1,000,000 en el mes de octubre 2005.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Revisión Analítica del Rubro de Efectivo</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-3 2/2</b>

- Los proveedores locales y del exterior se han incrementado notablemente de la siguiente manera: Proveedores locales Q 1,186,675 (49%) y Proveedores del exterior Q 3,266,963 (61%), lo que denota que no se ha efectuado una buena liquidación de cuentas por pagar, y por ende existen disponibilidades que se encuentran comprometidas. Hay que tomar en cuenta que cuando el apalancamiento (endeudamiento) es muy alto, significa que la compañía está corriendo un nivel alto de financiamiento que al final puede ser riesgoso.

**Conclusión: Se ha identificado la posibilidad de los siguientes riesgos:**

- |   |
|---|
| <ul style="list-style-type: none"> <li>• Incremento en cuentas por pagar proveedores locales y del exterior, por lo que las mismas pueden tornarse con morosidad considerable. (va a Y-1 18/26)</li> <li>• Riesgo en el manejo del efectivo a consecuencia del incremento considerable del mismo en el presente período, tales como depósitos de efectivo, control de cobranza de los visitantes médicos, ( va a Y-1 8/26; Y-1 9/26)</li> </ul> |
|---|

### 5.6.1.1.2 Revisión analítica del rubro de cuentas por cobrar

Farmacéutica El Oso Gris, S.A.	HP: JM	FECHA 15/12/05	RP: RE	FECHA 16/12/05
Revisión Analítica del rubro Cuentas por Cobrar			Al 31/12/05	<b>Y-4 1/4</b>

Cuenta	Saldo al 31/12/05	%	Saldo al 31/12/04	%	Variación Absoluta	Variación Relativa	Ref
<b>Activo</b>							
<b>Cuentas por Cobrar</b>							
Cientes Locales	9,148,595	11%	7,301,367	10%	1,847,228	25%	<u>2</u>
Documentos por cobrar Locales	60,561	0%	53,777	0%	6,784	13%	
Cientes del Exterior	8,611,404	10%	7,811,804	11%	799,600	10%	<u>3</u>
Provisión cuentas Incobrables	-1,612,484	-2%	-1,323,842	-2%	-288,642	22%	<u>4</u>
Cuentas por Cobrar Afiliadas	19,795,627	23%	18,558,965	25%	1,236,662	7%	<u>5</u>
Impuestos por cobrar	6,086,489	7%	5,349,253	7%	737,236	14%	<u>6</u>
IVA Compras	4,209,484	5%	3,568,887	5%	640,597	18%	<u>7</u>
<b>Total cuentas por cobrar</b>	<b>46,299,676</b>	<input checked="" type="checkbox"/> <b>54%</b>	<b>41,320,211</b>	<input checked="" type="checkbox"/> <b>56%</b>	<b>4,979,465</b>	<input checked="" type="checkbox"/> <b>12%</b>	
	<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>		

**Sumatorias verificadas**

**Cotejado con diario mayor general al 31/12/05 y 31/12/04**

2. La cartera de clientes locales presenta un incremento de Q 1,847,228 equivalente al 25%. De acuerdo a comentarios realizados por el personal de créditos, existen clientes, cuya morosidad supera los 90 días de haberse concedido el crédito. No es funcional para la compañía realizar ventas en mayor escala, si las que se realizan al crédito no retornan adecuadamente.

Dentro de las causas del crecimiento del rubro se encuentran los siguientes:

- Incremento en ventas, lo que incrementa la cartera
- Mala recuperación de los créditos, por falta de políticas adecuadas. La causa principal es que según el departamento de créditos, las comisiones de los vendedores, se reconocen sobre ventas, y no sobre cobros.

El análisis de morosidad comparativo entre los años 2005 y 2004 que fue elaborado con datos proporcionados por el departamento de créditos y cobros se muestra a continuación:

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Revisión Analítica del Rubro Cuentas por Cobrar</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y- 4 2/4</b>

<b>Antigüedad de saldos de clientes locales</b>						
Status cartera	2005	%	2004	%	Variación	%
Vigente	3,152,452	34%	2,856,523	39%	295,929	10%
31-60	1,254,856	14%	1,985,658	27%	-730,802	-37%
61-90	1,985,452	22%	1,258,744	17%	726,708	58%
90-más	2,755,835	30%	1,200,442	17%	1,555,393	130%
Total	9,148,595	100%	7,301,367	100%	1,847,228	

Como se puede apreciar el saldo de la cartera cuya morosidad supera los 90 días equivale al 30% al 31 de diciembre 2005, en cuanto que para el año anterior representaba el 17%. Debe considerarse el notable incremento.

3. El rubro de clientes del exterior, también presenta un incremento de Q 799,600 equivalente al 10%, esto principalmente porque se carece de políticas adecuadas, que permitan la recuperación del efectivo proveniente del exterior.

La política crediticia funciona igual que la de los clientes locales, es decir que el plazo del crédito es hasta 60 días de haberse facturado y entregado la medicina.

A pesar de prevalecer para el presente período una disminución en las ventas al exterior, la cartera se ha incrementado, lo que denota una mala recuperación de efectivo, lo cual afecta negativamente el flujo de efectivo en sus actividades de operación.

El análisis de morosidad de clientes del exterior fue preparado con datos proporcionados por el departamento de créditos y cobros del exterior, el cual se presenta a continuación:

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Revisión Analítica del Rubro de Cuentas por Cobrar</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-4 3/4</b>

<b>Antigüedad de saldos de clientes del exterior</b>						
<b>Status cartera</b>	<b>2005</b>	<b>%</b>	<b>2004</b>	<b>%</b>	<b>Variación</b>	<b>%</b>
Vigente	1,985,654	23%	1,785,985	23%	199,669	11%
31-60	1,452,547	17%	1,856,859	24%	-404,312	-22%
61-90	2,005,895	23%	1,985,654	25%	20,241	1%
90-más	3,167,308	37%	2,183,306	28%	984,002	45%
<b>Total</b>	<b>8,611,404</b>	<b>100%</b>	<b>7,811,804</b>	<b>100%</b>	<b>799,600</b>	

Se puede apreciar que la cartera cuya morosidad es superior a 90 días equivale el 37% al 31 de diciembre 2005, en tanto que al año anterior representaba el 28%, observándose un incremento del 45%.

4. La provisión para cuentas incobrables, presenta un incremento de Q 288,642 equivalente al 22%. De acuerdo a cálculos preliminares la estimación se encuentra sobrevaluada.
5. El rubro de cuentas por cobrar afiliadas, presenta un incremento del 7% por Q 1,236,662. Es necesario notar que éste rubro muestra un saldo de Q 19,795,627, de los cuales el contador expresó que no cuentan con documentación legal de respaldo, ya que constituyen operaciones meramente de la administración, de los cuales no se le ha proporcionado mayor detalle. Únicamente es de su conocimiento que se trata de préstamos y transferencias entre afiliadas y registro de cuentas de carácter personal de los accionistas de la compañía, por lo que se considera un área crítica por la excesiva ingerencia existente por parte de la administración. El gerente general confirmó esta situación. Por otra parte este tipo de operaciones puede dar origen a que las mismas sean consideradas como rentas presuntas de conformidad con el artículo 31 de la ley del ISR, en la que indica que para los efectos de esta ley, en todo contrato de préstamo se presume, salvo prueba contrario, la existencia de una renta neta por interés, que será la que resulte de aplicar el monto total del préstamo, la tasa máxima activa bancaria vigente durante el período de liquidación definitiva anual.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Revisión Analítica del Rubro de Cuentas por Cobrar</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-4 4/4</b>

7. El rubro de impuestos por cobrar presenta un incremento de Q 737,236 equivalente al 14% debido a que para el presente año, los pagos trimestrales de Impuesto sobre la renta, han sido mas elevados que los del año anterior, así mismo el pago de IETAAP, ha sido considerable. Dentro de este rubro se encuentra también IEMA generado en el trimestre octubre – diciembre, pagado en enero 2004 y la última cuota pagada en el trimestre enero – marzo (El cual se pagó sobre un equivalente a 33 días)
8. El rubro de IVA por cobrar presenta un incremento de Q 640,597 equivalente al 18%. La principal razón según el contador, es porque no se ha procedido a realizar las solicitudes de devolución de crédito fiscal, por lo que el saldo del rubro va en aumento. Contabilidad expresó que actualmente se encuentran iniciando dicho proceso, todo ello según el artículo 23 de la Ley del Impuesto al valor agregado, en la que indica que los contribuyentes que se dediquen a la exportación, tendrán derecho a la devolución del crédito fiscal, conforme a lo que establece el artículo 16 de esta ley. La devolución se efectuará en efectivo, por períodos mensuales vencidos, debiendo la Superintendencia de Administración Tributaria proceder según lo dispone el artículo 25 de esta ley.
- Por otro lado, las compras para el presente período superan las realizadas en el período anterior. Las ventas también han aumentado pero en proporción menor a las compras.

**Conclusión: Se ha identificado la posibilidad de los siguientes riesgos:**

- Morosidad en las carteras de clientes tanto locales como del exterior y por ende mala recuperación del efectivo. ( va a Y-1 12/26)
- Que las cuentas por cobrar ya hayan sido recuperadas pero no descargadas de la cuenta por cobrar. En el caso del IVA crédito, deberá dársele seguimiento para verificar su pronta recuperación. (va a Y-1 12/26)
- Riesgo de mal manejo de efectivo recuperado, por lo que el mismo no se haya reportado al departamento de cobranza. (va a Y-1 8/26; Y 9/26)
- Carencia de control sobre las cuentas por cobrar afiliadas, como carencia de documentación de respaldo y por ende de integración contable, riesgo de mal manejo de fondos por transferencias materiales entre afiliadas. (va a Y-1 12/26; Y-1 13/26)

### 5.6.1.1.3 Revisión analítica del rubro de inventarios

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Revisión Analítica del Rubro de Inventarios</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-5 1/5</b>

<b>Cuenta</b>	<b>Saldo al 31/12/05</b>	<b>%</b>	<b>Saldo al 31/12/04</b>	<b>%</b>	<b>Variación Absoluta</b>	<b>Variación Relativa</b>	<b>Ref.</b>
<b>Activo</b>							
<b>Inventarios</b>							
Materia Prima	1,179,889	1%	3,735,866	5%	-2,555,977	-68%	<u>8</u>
Excipientes	110,552	0%	159,049	0%	-48,497	-30%	<u>8</u>
Material de Envase Nacional	412,776	1%	790,250	1%	-377,474	-48%	<u>8</u>
Material de Envase Importado	111,746	0%	287,774	0%	-176,028	-61%	<u>8</u>
Productos en Proceso	386,806	0%	832,244	1%	-445,438	-54%	<u>8</u>
Graneles Importados	109,026	0%	54,510	0%	54,516	100%	<u>9</u>
P. T. Nacional	2,426,290	3%	4,348,236	6%	-1,921,946	-44%	<u>8</u>
P. T. Importado	9,390,953	11%	4,577,062	6%	4,813,891	105%	<u>9</u>
P. T. Mal Estado Nac.	14,910	0%	280,486	0%	-265,576	-95%	<u>11</u>
P. T. Mal Estado Imp.	218,028	0%	300,247	0%	-82,219	-27%	<u>11</u>
P. T. en Tránsito	5,387,689	6%	541,449	1%	4,846,240	895%	<u>9</u>
Materia Prima en Tránsito	884,267	1%	2,549,657	3%	-1,665,390	-65%	<u>8</u>
Graneles en Tránsito	1,521,940	2%	1,493,282	2%	28,658	2%	<u>9</u>
Material de Envase en Tránsito	6,423	0%	5,555	0%	868	16%	
Muestra Médica	577,025	1%	470,018	1%	107,007	23%	<u>10</u>
Muestra Médica en Tránsito	45,330	0%	41,255	0%	4,075	10%	
Provisión para obsolescencia de inventarios	<u>-1,250,000</u>	-1%	<u>-1,250,000</u>	-2%	<u>0</u>	0%	<u>12</u>
<b>Total inventarios</b>	<b>21,533,650</b>	<input checked="" type="checkbox"/> 25%	<b>19,216,940</b>	<input checked="" type="checkbox"/> 26%	<b>2,316,710</b>	<input checked="" type="checkbox"/> 12%	
	<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>		

**Sumatorias verificadas**

**Cotejado con diario mayor general al 31/12/05 y 31/12/04**

#### **P.T. Producto Terminado**

9. Existen varios rubros relacionados con los inventarios de la compañía, los cuales muestran una tendencia decreciente al 31 de diciembre 2005 en relación al año anterior. Como se describe en las notas aclaratorias al estado de resultados, la compañía se encuentra atravesando un período de transición, en cuanto al cambio de políticas se refiere. Farmacéutica el Oso Gris, S.A. era una empresa que se dedicaba a importar materiales para la producción de medicinas a nivel local, y a su vez, importaba producto terminado, ambas para la distribución, venta y exportación.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Revisión Analítica del Rubro de Inventarios</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-5 2/5</b>

Sin embargo para el presente período, por decisiones estratégicas, meramente de carácter administrativo, y de reducción de costos se ha decidido que la compañía únicamente importe producto terminado para la distribución, venta local y exportación. Por tal razón la producción ha disminuido considerablemente, y por consiguiente también la importación de materia prima. A continuación se muestra el comportamiento de las cuentas que se ven afectadas por estos cambios:

<b>Inventario</b>	<b>Disminución</b>	<b>%</b>
Materia Prima	2,555,977	68%
Excipientes	48,497	30%
Material de Envase nacional	377,474	48%
Material de Envase importado	176,028	61%
Productos en Proceso	445,438	54%
Producto Terminado Nacional	1,921,946	44%
Materia Prima en Tránsito	1,665,390	65%

- La materia prima se ha importado en menor cantidad (Q 9,563,235/2005, Q16,854,322/2004 – Ver costo de producción), debido a que actualmente ya no se está produciendo localmente en gran escala, por lo que únicamente se ha ido importando lo necesario para mantener un stock para 6 meses mínimo como estrategia y plan de contingencias ya que a partir del presente período se ha comenzado a depender totalmente de los proveedores de producto terminado proveniente del exterior. El plan para contingencias es para contrarrestar cualquier riesgo de quedarse sin stock, debido a que ya no tendrán ingerencia en la producción.
- El rubro de excipientes, de igual manera presenta disminución, ya que materiales de carácter secundario, solo son utilizados en el proceso productivo, el cual se ha visto considerablemente reducido.
- El material de envase, tanto nacional como importado, se ha visto reducido también, ya que a consecuencia de la disminución en la producción se ha convertido innecesario.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Revisión Analítica del Rubro de Inventarios</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-5 3/5</b>

- Uno de los rubros que refleja más claramente el cambio de políticas de la compañía es la disminución del inventario de producto en proceso, el cual en el próximo período se verá casi eliminado en su totalidad.
  - El inventario de producto terminado nacional, denota que las medicinas producidas localmente, se han reducido considerablemente por el cese de la producción.
  - El inventario de materia prima en tránsito, representa una de las disminuciones más considerables en los inventarios, pues en adelante únicamente se importará producto terminado.
10. La contrapartida a las políticas administrativas adoptadas por la compañía, está constituido por el incremento en la importación de producto terminado, así como también los graneles importados (medicina que no se encuentra aún en su presentación de mercado). A continuación se presentan los incrementos mas considerables para el presente período:

<b>Inventario</b>	<b>Aumento</b>	<b>%</b>
Graneles importados	54,516	100%
Producto Terminado importado	4,813,891	105%
Producto Terminado en Tránsito	4,846,240	895%
Graneles en tránsito	28,658	2%

- Los graneles importados y en tránsito representan el producto que se encuentra pendiente de empacar para ser colocado a la venta, el cual se ha adquirido en mayor escala, para contar con stock suficiente para la venta.
  - El producto terminado importado, y el que se encuentra en tránsito, se relaciona con el abastecimiento de producto que será colocado a la venta, dejando por un lado la producción de los mismos.
10. El inventario de muestra médica presenta un incremento de Q 107,007 equivalente al 23% debido a que se está promocionando nuevas líneas de productos por razones de expansión.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Revisión Analítica del Rubro de Inventarios</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-5 4/5</b>

11. Los rubros de producto terminado en mal estado nacional e importado, presentan disminuciones de Q 265,576 y Q 82,219 equivalentes al 95 y 27% respectivamente, sin embargo dentro de estos inventarios al 2005 existen productos de los cuales por descuido y negligencia por parte del personal de la compañía no se ha procedido a realizar la destrucción de producto vencido y/o en mal estado, por lo que el rubro de encuentra inflado innecesariamente. Contabilidad indicó que gran parte del inventario no se encuentra asegurado.
  
12. El rubro de obsolescencia para inventarios no refleja ninguna variación en relación al año anterior, lo cual no es funcional, ya que ésta al igual que otras provisiones, debe ajustarse anualmente, especialmente en esta compañía, en la que el rubro de inventarios es uno de los mas significativos dentro del balance general, y también por la considerable cantidad de productos vencidos y/o en mal estado, existentes al cierre del presente ejercicio (financieramente). Esta provisión y el gasto que genera, sin embargo es improcedente de conformidad a la Ley del impuesto sobre la renta. (Artículo 38 Ley del impuesto sobre la renta, y artículo 15 del reglamento de la misma ley)

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Revisión Analítica del Rubro de Inventarios</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-5 5/5</b>

**Conclusión: Se ha identificado la posibilidad de los siguientes riesgos:**

- Riesgo en el manejo físico del inventario por los cambios en las políticas del rubro, tales como los ingresos y salidas de materia prima, producto en proceso, producto terminado, graneles y muestra médica. ( va a Y-1 14/26; Y-1 15/26)
- Riesgo de mala contabilización de los inventarios por el volumen de los mismos, como también por la incidencia de los cambios en las políticas administrativas. ( va a Y-1 15/26)
- Riesgo de existencias en mal estado o productos vencidos, los cuales incrementan el rubro innecesariamente, así como también ocupan espacio físico en la bodega. ( va a Y-1 14/26)
- Riesgo de inconformidad de clientes por despacho de producto vencido y/o en mal estado. (va a Y-1 14/26)
- Inconsistencia en valuación de inventarios por cambios de políticas. (va a Y-1 14/26)
- Inventarios no asegurados (va a Y- 15/26)
- Mercadería en tránsito. (va a Y-1 16/26)
- Alteraciones en el costo individual de la medicina disponible debido a cambios de políticas o bien a probables fallas en el sistema. (va a Y-1 16/26)

### 5.6.1.1.4 Revisión analítica del rubro de cuentas por pagar corto plazo

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Revisión Analítica del Rubro de Cuentas por Pagar Corto Plazo</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-6 1/3</b>

Cuenta	Saldo al 31/12/2005	%	Saldo al 31/12/2004	%	Variación Absoluta	Variación Relativa	Ref
<b>Pasivo Corto Plazo</b>							
Proveedores Locales	-3,596,060	-4%	-2,409,385	-3%	-1,186,675	49%	<u>13</u>
Proveedores del Exterior	-8,590,351	-10%	-5,323,388	-7%	-3,266,963	61%	<u>14</u>
Cuentas por pagar Afiliadas	-23,594,266	-27%	-22,662,154	-31%	-932,112	4%	<u>15</u>
Comisiones por pagar	-1,037,845	-1%	-876,956	-1%	-160,889	18%	<u>16</u>
Cuotas sociales a pagar	-168,115	0%	-166,144	0%	-1,971	1%	
Impuestos por pagar	-1,503,503	-2%	-1,183,441	-2%	-320,062	27%	
Gastos a pagar	-2,787,848	-3%	-2,324,235	-3%	-463,613	20%	<u>17</u>
Seguros a pagar	-395,357	0%	-370,964	-1%	-24,393	7%	
Cuentas varias por pagar	-5,956,975	-7%	-4,676,382	-6%	-1,280,593	27%	<u>19</u>
Cuentas por pagar especiales	-1,950,000	-2%	-1,950,000	-3%	0	0%	
Anticipo de clientes	-2,883,061	-3%	-1,802,538	-2%	-1,080,523	60%	<u>18</u>
Cuentas por liquidar	-1,147,000	-1%	-1,079,999	-1%	-67,001	6%	
Documentos a pagar	-2,515,047	-3%	-2,294,698	-3%	-220,349	10%	<u>19</u>
Provisión para Aguinaldos	-296,580	0%	-296,341	0%	-239	0%	
Provisión para Vacaciones	-171,863	0%	-154,299	0%	-17,564	11%	
Provisión para Bono 14	<u>-519,730</u>	-1%	<u>-296,341</u>	0%	<u>-223,389</u>	75%	
<b>Total pasivo corto plazo</b>	<b>-57,113,601</b>	<input checked="" type="checkbox"/> <b>66%</b>	<b>-47,867,265</b>	<input checked="" type="checkbox"/> <b>65%</b>	<b>-9,246,336</b>	19%	

**Sumatorias verificadas**

**Cotejado con diario mayor general al 31/12/05 y 31/12/04**

13. El rubro de proveedores locales presenta un incremento de Q 1,186,675 equivalente al 49% debido al aumento en compras provocadas por el incremento en la demanda, así como también por el incremento en la morosidad en varias cuentas por pagar proveedores locales.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Revisión Analítica del Rubro de Cuentas por Pagar Corto Plazo</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-6 2/3</b>

14. El rubro de proveedores del exterior presenta un incremento de Q 3,266,963 equivalente al 61%, debido a una mala liquidación de cuentas por pagar al exterior, ya que se debe tomar en cuenta que las ventas de exportación han disminuido, por lo que también las compras, y por ende el rubro de proveedores no debiera ir en ascenso sino en descenso. Esta situación pone de manifiesto que no se están liquidando las cuentas por pagar proveedores del exterior regularmente.
15. El rubro de cuentas por pagar afiliadas presenta un incremento de Q 932,112 equivalente al 4%, sin embargo al igual que las cuentas por cobrar afiliadas, el contador nos indicó que no se cuenta con integración contable, ni documentación legal de respaldo, ya que son operaciones de carácter personal de los accionistas de la compañía. El saldo de la cuenta al 31 de diciembre 2005 es de Q 23,594,266.
16. El rubro de comisiones por pagar presenta un incremento de Q 160,889 equivalente al 18% lo cual se debe al incremento en las ventas locales principalmente, que muestran un aumento del 13%.
17. El rubro de gastos a pagar por Q 2,787,848 muestra un aumento de Q 463,613 el cual representa un 20%. En este rubro se contabilizan todos los desembolsos de efectivo en los que la compañía incurre para su funcionamiento, tales como documentos a pagar, gastos de personal, seguros, agua, luz, teléfono, celulares de los vendedores y otros.
18. Los anticipos de clientes también muestran un incremento de Q 1,080,523 el que representa un 60% en relación al saldo del período anterior. Esto se debe al aumento que presentan las ventas locales. El contador indicó que estos anticipos no son facturados, ya que dicho documento se extiende hasta el momento en que se liquida la operación.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Revisión Analítica del Rubro de Cuentas por Pagar Corto Plazo</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-6 3/3</b>

19. Las cuentas varias por pagar y los documentos a pagar presentan un incremento de Q 1,280,593 y Q 220,349 respectivamente debido a una mala liquidación de las mismas, lo cual no es funcional para la compañía.

**NOTA IMPORTANTE:** Adicionalmente contabilidad indicó que en el rubro cuentas por pagar especiales por Q 1,950,000 se encuentran registradas facturas que se han adquirido para efectos fiscales de períodos anteriores, lo cual crea una contingencia de carácter fiscal, ya que el gasto que ocasionó puede ser reparado por las autoridades tributarias. Hay que mencionar que los estados financieros de la compañía de los últimos 4 períodos pueden encontrarse sujetos a revisión por parte de las autoridades tributarias en cualquier momento. (Se le dará un tratamiento especial durante la etapa de ejecución de auditoría)

**Conclusión: Se ha identificado la posibilidad de los siguientes riesgos:**

- Morosidad en cuentas por pagar proveedores, tanto locales como del exterior, por lo que la situación financiera de la compañía puede verse afectada negativamente por el exceso de endeudamiento. (va a Y-1 18/26)
- Existencia de cuentas por pagar afiliadas cuyo saldo es materialmente considerable, además por carecer de adecuado control tal como documentación legal de respaldo y por ende de integraciones contables. (va a Y-1 19/26)
- Registro de pasivos inexistentes o que se han tornado con saldos antiguos que puedan convertirse en ingresos extraordinarios afectos al ISR. (va a Y-1 19/26)

**5.6.1.1.5 Revisión analítica del rubro de ventas**

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Revisión Analítica del Rubro de Ventas</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-7 ½</b>

<b>Cuenta</b>	<b>Saldo al 31/12/05</b>	<b>%</b>	<b>Saldo al 31/12/04</b>	<b>%</b>	<b>Variación Absoluta</b>	<b>Variación Relativa</b>	<b>Ref</b>
<b>Resultados</b>							
<b>Ventas</b>							
Venta Neta Local	-66,250,100	63%	-58,423,856	60%	-7,826,244	13%	<u>a</u>
Venta Neta Exportación	-38,424,325	37%	-38,666,419	40%	242,094	-1%	<u>b</u>
<b>Total Ventas</b>	<b>-104,674,425</b>	<input checked="" type="checkbox"/> <b>100%</b>	<b>-97,090,275</b>	<input checked="" type="checkbox"/> <b>100%</b>	<b>-7,584,150</b>	<input checked="" type="checkbox"/> <b>8%</b>	
	<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>		

**Sumatorias verificadas**

**Cotejado con diario mayor general al 31/12/05 y 31/12/04**

- a. El rubro de ventas locales, presenta un incremento considerable de Q 7,826,244 equivalente a un 13% del total de los ingresos obtenidos por ventas, en relación al año anterior, principalmente por las siguientes causas:
- En el mes de febrero 2005 hubo un incremento en los precios para la línea de productos "Orión", los cuales generan uno de los principales ingresos para la compañía. Las razones, se deben a incremento en los costos, y también debido a razones estratégicas en relación a la competencia en el mercado.
  - Ha existido ampliación de mercado a nivel local, debido a políticas administrativas, ya que para el presente período se ha incorporado productos de la línea "Saturno" las cuales han ocasionado un incremento considerable en la cartera, ya que varios hospitales se han incorporado a la misma, tales como: Hospital Agua Viva, Hospital Linares, Clínica Abadía entre otros. Esta línea de productos nuevos ha sido bastante aceptada por los clientes recurrentes principalmente en dos de las farmacias más importantes a nivel nacional, tales como Farmacia la Luz y Farmacias María.
- b. El rubro de ventas al exterior, presenta una leve disminución en relación al año anterior por Q 242,094 la cual equivale al 1%. La principal razón se debe a que uno de los clientes medianos de la compañía en Centroamérica "El sauce" ubicada en Costa Rica se declaró en quiebra en enero 2004, por lo que se perdieron las ventas a dicho cliente durante todo el período.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Revisión Analítica del Rubro de Ventas</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-7 2/2</b>

**Conclusión: Se ha identificado la posibilidad de los siguientes riesgos:**

- El incremento en ventas locales que puede incidir en malos manejos del efectivo como jineteeo de fondos. (va a Y-1 8/26; Y-1 9/26)
- Se reporta incremento en precios, por lo que existe el riesgo de que se esté facturando a precios anteriores y no a los actuales de algunos productos medicinales. (va a Y-1 20/26)
- Que no haya revisión de la facturación o de la aplicación de tablas de precios vigentes por el sistema o que se actualicen con retraso (incluyendo descuentos por volumen) (Va a Y-1 20/26)
- Riesgo de incorrecta contabilización en cuanto a la clasificación de las ventas locales y del exterior (tomando en cuenta que las exportaciones se encuentran exentas del Impuesto al Valor Agregado) (Va a Y-1 20/26)

### 5.6.1.1.6 Revisión analítica del rubro de Costo de ventas

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Revisión Analítica del Rubro de Costo de Ventas</b>			Al 31/12/05	<b>Y-8 1/2</b>

Rubros que presentan cambios considerables al 2005 en relación al 2004

Cuenta	Saldo al 31/12/2005	%	Saldo al 31/12/2004	%	Variación Absoluta	Variación Relativa	Ref.
<b>Costo de producción</b>							
Materia prima consumida	12.231.560	12%	21.922.797	23%	-9.691.237	-44%	<u>c</u>
	☑		☑				
<b>Costo de ventas</b>							
Compras de producto terminado	47.915.368	46%	24.467.810	25%	23.447.558	96%	<u>d</u>
	☑		☑				

**Cotejado con diario mayor general al 31/12/05 y 31/12/04**

- c. El consumo de materia prima, presenta una disminución de Q 9,691,237 equivalente al 44%. Esto debido a que por políticas administrativas, se tomo la decisión de que para el presente período, Farmacéutica el Oso Gris, S.A. disminuya los niveles de producción en un 90%, y que se dedique principalmente a la importación de producto terminado para la distribución, venta local y exportación. Por tal razón la producción ha disminuido considerablemente, y por consiguiente también la importación de materia prima.
- d. Las compras de producto terminado representan la contrapartida del punto descrito anteriormente, ya que presenta un incremento de Q 23,447,558 equivalente al 96%, debido a que para el presente período se ha incrementado considerablemente la importación de producto terminado para la distribución y venta a nivel local y al exterior, por lo tanto los consumos se han incrementado paralelamente.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Revisión Analítica del Rubro de Costo de Ventas</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-8 2/2</b>

**NOTA IMPORTANTE:** El rubro de medicina vencida y destruida presenta un incremento considerable lo cual se debe a que por una mala toma de decisiones en el presente período se venció una cantidad considerable de medicina, la cual pasó por desapercibido por el departamento de bodega, quienes no identificaron medicina que estaba a punto de vencer. Esta medicina pudo haberse dado a precio de costo o bien pudo promocionarse antes de su vencimiento, con el propósito de que la compañía no absorbiera costos adicionales. Por lo que se tenía que notificar a la Superintendencia de Administración Tributaria con más frecuencia que se procedería a destruir producto vencido y en mal estado. Todo ello de acuerdo con el artículo 3 literal 7 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y el artículo 15 del reglamento de la Ley del Impuesto sobre la renta, literal 4.

**Conclusión: Se ha identificado la posibilidad de los siguientes riesgos:**

- Costos calculados incorrectamente (va a Y-1 21/26)
- Inconsistencia en el cálculo del método de valuación (va a Y-1 21/26)
- Confusión de costos debido a los cambios de políticas administrativos en cuanto a la forma de operar de la compañía en cuanto a la materia prima, productos en proceso y producto terminado. (va a Y-1 21/26)
- Manipulación de las cifras de los inventarios iniciales y finales. (va a Y-1 21/26)
- Incremento considerable en gastos por sueldos (va a Y-1 21/26)

### 5.6.1.1.7 Revisión analítica del rubro de los gastos de operación

Farmacéutica El Oso Gris, S.A.	HP: JM	FECHA 15/12/05	RP: RE	FECHA 16/12/05
Revisión Analítica del Rubro de los Gastos de Operación			Al 31/12/05	<b>Y-9 1/2</b>

Cuenta	Saldo al 31/12/2005	%	Saldo al 31/12/2004	%	Variación Absoluta	Variación Relativa	Ref
<b>Gastos administración y ventas</b>							
<b>Gastos de administración</b>							
Sueldos	7.116.995	7%	6.941.943	7%	175.052	3%	<u>e</u>
Prestaciones laborales	3.150.508	3%	2.185.110	2%	965.398	44%	<u>e</u>
Otros gastos del personal	475.045	0%	371.275	0%	103.770	28%	
Amortizaciones y depreciaciones	784.855	1%	555.555	1%	229.300	41%	
Obsolescencia de inventarios	0	0%	834.626	1%	-834.626	-100%	
Impuestos, seguros y contribuciones	1.156.475	1%	985.325	1%	171.150	17%	
Papelería y útiles	584.899	1%	300.673	0%	284.226	95%	
Gastos generales administración	415.101	0%	317.112	0%	97.989	31%	
Total gastos administración	<b>13.683.878</b>	<input checked="" type="checkbox"/> <b>13%</b>	<b>12.491.619</b>	<input checked="" type="checkbox"/> <b>13%</b>	<b>1.192.259</b>	<b>10%</b>	
<b>Gastos de venta</b>	<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>		
Comisiones vendedores	3.921.921	4%	2.985.685	3%	936.236	31%	<u>e</u>
Prestaciones laborales	1.968.779	2%	1.406.196	1%	562.583	40%	<u>e</u>
Gastos de promoción y propaganda	1.168.479	1%	1.230.000	1%	-61.521	-5%	
Alojamiento, pasaje y movilidad	338.948	0%	125.852	0%	213.096	169%	
Gastos de análisis y registros	142.830	0%	125.452	0%	17.378	14%	
Gastos generales ventas	3.226.679	3%	3.008.732	3%	217.947	7%	<u>f</u>
Total gastos de venta	<b>10.767.636</b>	<input checked="" type="checkbox"/> <b>10%</b>	<b>8.881.917</b>	<input checked="" type="checkbox"/> <b>9%</b>	<b>1.885.719</b>	<b>21%</b>	
	<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>		<input checked="" type="checkbox"/>		

**Sumatorias verificadas**

**Cotejado con diario mayor general al 31/12/05 y 31/12/04**

- e. Los rubros relacionados con sueldos, comisiones y prestaciones laborales presentan un incremento debido a que para el presente período se ha incorporado personal a la planilla a consecuencia del crecimiento en volumen de operaciones de la compañía. El rubro de comisiones vendedores, presenta un incremento debido al notable incremento que presentan las ventas durante el período, tomando en cuenta que las comisiones se calculan sobre las ventas y no sobre los cobros.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Revisión Analítica del Rubro de los Gastos de Operación</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-9 2/2</b>

- f. Los gastos de venta se han visto incrementados en Q 217,947 los cuales se deben principalmente al reconocimiento de bonificaciones por superación de metas durante el presente período, ya que la expansión por la que atraviesa la compañía se ha otorgado bonos adicionales a la mayoría de los vendedores. Actualmente se cuenta con 19 vendedores. También debemos mencionar que el combustible consumido durante el período, supera ampliamente al que se consumió el año anterior.

**Conclusión: Se ha identificado la posibilidad de los siguientes riesgos:**

- Egresos de efectivo por concepto de sueldos, comisiones y bonificaciones no autorizados por la administración de la compañía. (va a Y-1 22/26)
- Pago de sueldos de personal que no aparece en planilla. (va a Y-1 22/26)
- Pago de comisiones no acorde a las ventas por parte de los visitadores médicos. (va a Y-1 22/26)
- Adicionalmente, considerando el impacto que tienen en el resultado del ejercicio, se consideró como riesgo inherente en la sección de gastos los siguientes (Van a Y-1 22/26)
- Inconsistencia o incorrecta clasificación de los gastos
- Gastos sin documentación legal de respaldo
- Gastos no autorizados por la administración de la compañía
- Contabilización de facturas de períodos anteriores como gastos deducibles del ISR
- Gastos no relacionados con operaciones que no sean del giro normal de la compañía.

**5.6.1.2 Procedimiento de revisión analítica a través de razones financieras:**

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Razones de Solvencia</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-10 1/2</b>

<b>No.</b>	<b>Nombre</b>	<b>Formula</b>	<b>31/12/2005</b>	<b>31/12/2004</b>
<i>I</i>	<b>Razones de solvencia</b>			
<b>a</b>	<b>Solvencia</b>	Activos Corrientes	77,622,009	67,044,269
		Pasivos Corrientes	57,113,601	47,867,265
			<b>1.36</b>	<b>1.40</b>
<b>b</b>	<b>Liquidez</b>	Activos Corrientes (-) Inventarios	56,088,359	47,827,329
		Pasivos Corrientes	57,113,601	47,867,265
			<b>0.98</b>	<b>1.00</b>
<b>c</b>	<b>Solvencia inmediata</b>	Efectivo (+) Valores Negociables	9,788,683	6,057,118
		Pasivos Corrientes	57,113,601	47,867,265
			<b>0.17</b>	<b>0.13</b>
	<b>Rubros utilizados</b>		<b>2,005</b>	<b>2,004</b>
	Caja y bancos		9,788,683	6,507,118
	Cuentas por cobrar		46,299,676	41,320,211
	Inventarios		21,533,650	19,216,940
	Inversiones **		2,000,000	0
	L/p			
	Pasivo corto plazo		57,113,601	47,867,265

\*\*= Las inversiones son a largo plazo, por lo que no se toman en cuenta para el cálculo de la razón de solvencia inmediata.

**Notas aclaratorias a la revisión analítica por medio de índices financieros relacionadas con la solvencia de la compañía al 31/12/05 y 31/12/04**

- a. La razón de solvencia no es conveniente para la compañía, ya que para pagar Q 1.00 de pasivo, se dispone únicamente Q 1.36 de activo, lo cual no es conveniente. La relación por lo menos debería ser de 2 a 1, ya que puede existir problemas para cubrir compromisos en el futuro a corto plazo. Al año anterior la razón era de Q 1.40. Es un indicador de que la compañía puede presentar dificultad para continuar como negocio en marcha.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Razones de Solvencia</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-10 2/2</b>

- b. La razón de liquidez es razonable para la compañía, ya que para el 2005, la relación es de Q 0.98. El margen razonable puede ser de 1 a 0.80, ya que se debe contar con el medio para liquidar obligaciones a corto plazo, sin recurrir a la realización de inventarios. El año anterior era de Q 1.00. Con esta razón podemos deducir que la razón de solvencia se encuentra en mal estado debido a lo elevado de los inventarios.
- c. La razón de solvencia inmediata es de Q 0.17, por lo que se deduce que la capacidad que posee la compañía de efectivo más equivalentes de efectivo para hacerle frente a obligaciones a corto plazo, no es adecuada, ya que ésta por lo menos debería estar comprendida entre Q 0.40 y Q0.80.

**Conclusión: Se ha identificado la posibilidad de los siguientes riesgos:**

- Solvencia y solvencia inmediata inadecuada, por lo que la capacidad que posee la compañía de efectivo más equivalentes de efectivo para hacerle frente a obligaciones a corto plazo no es conveniente, lo que puede incidir en que existe dificultad para que la compañía continúe como negocio en marcha. (va a Y-1 18/26)

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Razones de Estabilidad</b>			Al 31/12/05	<b>Y-11 1/2</b>

No.	Nombre	Formula	31/12/2005		31/12/2004	
<b>II Razones de estabilidad</b>						
<b>a</b>	<b>Estabilidad</b>	Activo no corriente	8,385,685	<b>1.90</b>	6,631,632	<b>1.94</b>
		Pasivo no corriente	4,409,056		3,407,191	
<b>b</b>	<b>Inversión en activos Fijos</b>	Patrimonio	24,485,037	<b>8.65</b>	22,401,445	<b>7.13</b>
		Activos Fijos (netos)	2,829,864		3,140,187	
<b>c</b>	<b>Propiedad</b>	Patrimonio	24,485,037	<b>0.28</b>	22,401,445	<b>0.30</b>
		Activos Totales	86,007,694		73,675,901	
<b>d</b>	<b>Endeudamiento</b>	Pasivos Totales	61,522,657	<b>0.72</b>	51,274,456	<b>0.70</b>
		Activos Totales	86,007,694		73,675,901	
<b>e</b>	<b>Solidez</b>	Activos Totales	86,007,694	<b>1.40</b>	73,675,901	<b>1.44</b>
		Pasivos Totales	61,522,657		51,274,456	
<b>Rubros utilizados</b>			<b>2,005</b>		<b>2,004</b>	
		Propiedad, planta y equipo (neto)	2,829,864		3,140,187	
		Gastos anticipados	5,555,821		3,491,445	
		Pasivo largo plazo	4,409,056		3,407,191	
		Patrimonio	24,485,037		22,401,445	
		Activo total	86,007,694		73,675,901	
		Pasivo total	61,522,657		51,274,456	

Todas las cifras fueron tomadas del diario mayor general al 31 de diciembre 2005 y 2004

**Notas aclaratorias a la revisión analítica por medio de índices financieros relacionadas con la estabilidad de la compañía al 31/12/05 y 31/12/04**

- a. La razón de estabilidad de la compañía por Q 1.90 es conveniente, ya que indica que si se cuenta con activos fijos para cubrir con el pasivo a largo plazo. Esta sin embargo ha disminuido en relación al año anterior, ya que era de Q 1.94.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Razones de Estabilidad</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-11 2/2</b>

- b. La razón de inversiones en activos fijos es bastante elevada ya que para el presente período es de Q 8.65 y para el año anterior era de Q 7.13 lo cual denota la porción del capital que se ha destinado para la adquisición de activos permanentes, cuya característica es la del uso por parte de la compañía. En síntesis, la compañía invierte buena parte del capital para comprar activos fijos.
- c. La razón de propiedad se encuentra por debajo del estándar esperado, el cual debería ser de 0.40, ya que para ambos períodos ha oscilado en un 0.30 (0.28-2005 y 0.30-2004). Debe tomarse en cuenta que este índice representa los activos que son propiedad directa de los socios. Esto se debe a lo elevado que son las obligaciones actualmente para la compañía.
- d. La razón de endeudamiento o apalancamiento financiero no es adecuado, ya que este representa el control de los acreedores sobre los bienes de la compañía. Si el porcentaje es mayor del 0.60 la empresa está corriendo un nivel alto del financiamiento que al final puede ser riesgoso, para el 2005 es de 0.72 y para el 2004 era de 0.70, lo que es más alarmante aún ya que éste índice se encuentra en aumento. Se puede deducir que las ventas están aumentando por financiamiento de terceros.
- e. La razón de solidez no es muy adecuada, ya que esta nos indica cuantos activos tiene la empresa para pagar Q 1.00 de pasivo. La relación esperada debería reflejar una relación de dos a uno. Para el presente año el índice es de 1.40 y el año anterior era de 1.44, es decir se refleja una mínima disminución en el margen.

**Conclusión: Se ha identificado la posibilidad de los siguientes riesgos:**

- Endeudamiento considerable de la compañía, por lo que se puede considerar que presenta dificultades para continuar como negocio en marcha. (va a Y-1 18/26)
- Inexistencia de planes gerenciales para negociación de deudas. (va a Y-1 18/26)

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Razones de Rentabilidad</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-12 1/1</b>

<b>No.</b>	<b>Nombre</b>	<b>Formula</b>	<b>31/12/2005</b>	<b>31/12/2004</b>
------------	---------------	----------------	-------------------	-------------------

**III Razones de rentabilidad**

<b>a</b>	<b>Utilidad bruta</b>	$\frac{\text{Utilidad bruta en ventas}}{\text{Ventas netas}}$	$\frac{29,134,884}{104,674,425}$	<b>0.28</b>	$\frac{24,490,211}{97,090,275}$	<b>0.25</b>
	<b>Rubros utilizados</b>		<b>2,005</b>		<b>2,004</b>	
	Utilidad bruta en ventas		29,134,884		24,490,211	
	Ventas netas		104,674,425		97,090,275	

Todas las cifras fueron tomadas del Diario Mayor General al 31 de diciembre 2005 y 2004

**Notas aclaratorias a la revisión analítica por medio de índices financieros relacionadas con la rentabilidad de la compañía al 31/12/05 y 31/12/04**

- a. La razón del margen de utilidad bruta es de 0.28 para el presente año y era de 0.25 el año anterior, es decir se manifiesta una leve reducción en los costos en este período, a pesar de los cambios en las políticas de producción e importación de producto terminado. Hay que mencionar que entre mas alto sea este índice, mejor es para la compañía, ya que indica que se cuenta con una utilidad considerable antes de deducir gastos operativos y otros gastos.

**Conclusión: No se ha identificado la posibilidad de existencias de riesgo de representación errónea de importancia relativa.**

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Razones de Actividad</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-13 1/3</b>

No.	Nombre	Formula	31/12/2005		31/12/2004	
<b>IV</b>	<b>Razones de actividad</b>					
<b>a</b>	<b>Rotación de cuentas por cobrar</b>	Ventas netas (crédito)	80,599,307	<b>5.36</b>	86,853,173	<b>6.58</b>
		Promedio de cuentas por cobrar	15,025,591		13,197,380	
<b>b</b>	<b>Plazo medio de cobranza</b>	365	365	<b>68.04</b>	365	<b>55.46</b>
		Rotación C * C	5.36		6.58	
<b>c</b>	<b>Rotación de inventarios</b>	Costo de venta	75,539,541	<b>3.71</b>	72,600,064	<b>3.90</b>
		Promedio de inventarios	20,375,295		18,601,845	
<b>d</b>	<b>Plazo medio de venta</b>	365	365	<b>98.38</b>	365	<b>93.59</b>
		Rotación de inventarios	3.71		3.90	
<b>e</b>	<b>Rotación de c * pagar</b>	Compras al crédito	77,856,251	<b>7.82</b>	71,589,562	<b>10.78</b>
		Promedio de cuentas por pagar	9,959,592		6,643,712	
<b>f</b>	<b>Rotación de materia prima</b>	Costo de M.P consumida	12,231,560	<b>4.98</b>	21,922,797	<b>5.87</b>
		Promedio de inventarios de M. P.	2,457,878		3,732,726	
	<b>Rubros utilizados</b>		<b>2,005</b>		<b>2,004</b>	
	Ventas netas al crédito (PC)		80,599,307		86,853,173	
	Saldo inicial de cuentas por cobrar		13,843,106		12,551,653	
	Cientes locales		7,301,367		6,585,556	
	Documentos por cobrar		53,777		89,563	
	Cientes del exterior		7,811,804		7,001,859	
	Estimación cuentas incobrables		-1,323,842		-1,125,325	
	Saldo final de cuentas por cobrar		16,208,076		13,843,106	
	Cientes locales		9,148,595		7,301,367	
	Documentos por cobrar		60,562		53,777	
	Cientes del exterior		8,611,404		7,811,804	
	Estimación cuentas incobrables		-1,612,484		-1,323,842	
	Costo de ventas		75,539,541		72,600,064	
	Saldo inicial de inventarios		19,216,940		17,986,749	
	Saldo final de inventarios		21,533,650		19,216,940	
	Compras crédito (PC)		77,856,251		71,589,562	
	Saldo inicial de cuentas por pagar		7,732,773		5,554,650	
	Proveedores locales		2,409,385		1,985,685	
	Proveedores del exterior		5,323,388		3,568,965	
	Saldo final de cuentas por pagar (proveedores)		12,186,411		7,732,773	
	Proveedores locales		3,596,060		2,409,385	
	Proveedores del exterior		8,590,351		5,323,388	
	Costo de materia prima consumida		12,231,560		21,922,797	
	Saldo inicial de materia prima		3,735,866		3,729,586	
	Saldo final de materia prima		1,179,889		3,735,866	

Todas las cifras fueron tomadas del Diario Mayor General al 31 de diciembre 2005 y 2004  
PC= Dato proporcionado por contabilidad.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Razones de Actividad</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-13 2/3</b>

**Notas aclaratorias a la revisión analítica por medio de índices financieros relacionadas con la actividad de la compañía al 31/12/05 y 31/12/04**

- a. La razón de rotación de cuentas por cobrar, presenta una disminución, debido al crecimiento de la morosidad que ha presentado la cartera de clientes lo cual no es conveniente. Esto indica que se está concediendo créditos, pero no se están recuperando adecuadamente. Es de mencionar que actualmente la rotación es de 5 veces en un año, y el año anterior era casi de 7. Tomando en cuenta que la política crediticia de la compañía es a 60 días, se puede apreciar que actualmente la cartera está morosa, y que el año anterior se encontraba sobre el límite crediticio.
- b. El plazo medio de cobranza ha disminuido. Actualmente es de 68 días y el año anterior era de 55 días aproximadamente. Esto significa que se están recuperando los créditos en una forma más lenta que el año anterior, lo cual no es adecuado para los intereses de la compañía. Existe ineficiencia en cuanto al manejo del crédito.
- c. La razón de rotación de inventarios presenta una leve disminución ya que para el presente período es de 3.71 mientras que para el año anterior era de 3.90. Este mide el número de veces que durante el ejercicio se realizan los inventarios o sea las veces al año que se repone el inventario por haberse vendido. En otras palabras mide la eficiencia en el uso de inventarios. El índice para ambos períodos es muy bajo, lo que denota que los inventarios no se están realizando adecuadamente. Puede incidir en que mucha de la medicina se encuentra vencida y/o en mal estado. Esta razón debería ser superior de lo que ha venido presentando en los últimos períodos.
- d. La razón de plazo medio de venta busca conocer el número de veces que se vende el inventario. Para el presente período es de 98 días y el año anterior de 94. Esta razón definitivamente debe mejorar.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Razones de Actividad</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-13 3/3</b>

- e. El índice de rotación de cuentas por pagar presenta una disminución ya que para el presente período es de 7.82 y el anterior era de 10.78 (expresado en días). Esto se debe a que la cartera de proveedores del exterior se ha incrementado, ya que no se ha estado realizando pagos a los mismos, con una periodicidad igual o mejor a la del año anterior. Por ello esta cartera también se ha tornado morosa.
- f. El índice de rotación de materia prima presenta una disminución debido a la disminución de los inventarios, ya que actualmente no se está produciendo en igual volumen que el año anterior. La relación es de 4.98 para el 2005 y de 5.87 para el año anterior.

**Conclusión: Se ha identificado la posibilidad de los siguientes riesgos:**

- Morosidad en cartera de cuentas por cobrar (va a Y-1 12/26)
- Reducción del plazo medio de cobranza (va a Y-1 16/26)
- Disminución en rotación de inventarios (va a Y-1 16/26)
- Inadecuado plazo medio de venta (va a Y-1 18/26)

### 5.6.1.3 Análisis de tendencias del estado de resultados de la compañía

Compañía Farmacéutica El Oso Gris, S.A.	HP:JM	Fecha 16/12/05	RP:RE	Fecha 17/12/06
Análisis de tendencias del estado de resultados (Bimestral)	Del 01 de enero al 31 de diciembre 2005			<b>Y-14 1/2</b>

Cuenta	Ene-Feb	%	Mar-Abr	%	May-Jun	%	Jul-Ago	%	Sep-Oct	%	Nov-Dic	%	Total	%
<b>Ventas</b>														
Venta Neta Local (1)	9.531.990	60%	10.492.511	62%	10.796.754	63%	11.219.422	63%	12.038.883	65%	12.170.540	65%	66.250.100	63%
Venta Neta Exportación (1)	6.233.690	40%	6.336.898	38%	6.350.254	37%	6.491.107	37%	6.482.791	35%	6.529.585	35%	38.424.325	37%
<b>Total ventas</b>	<b>15.765.680</b>	<b>100%</b>	<b>16.829.409</b>	<b>100%</b>	<b>17.147.008</b>	<b>100%</b>	<b>17.710.529</b>	<b>100%</b>	<b>18.521.674</b>	<b>100%</b>	<b>18.700.125</b>	<b>100%</b>	<b>104.674.425</b>	<b>100%</b>
<b>Costo de Ventas</b>														
Costo de producción y venta (2)	12.549.181	80%	12.581.487	75%	12.745.333	74%	12.492.637	71%	12.247.002	66%	12.923.901	69%	75.539.541	72%
<b>Total Costos</b>	<b>12.549.181</b>	<b>80%</b>	<b>12.581.487</b>	<b>75%</b>	<b>12.745.333</b>	<b>74%</b>	<b>12.492.637</b>	<b>71%</b>	<b>12.247.002</b>	<b>66%</b>	<b>12.923.901</b>	<b>69%</b>	<b>75.539.541</b>	<b>72%</b>
<b>Ganancia bruta en ventas</b>	<b>3.216.499</b>	<b>20%</b>	<b>4.247.922</b>	<b>25%</b>	<b>4.401.675</b>	<b>26%</b>	<b>5.217.892</b>	<b>29%</b>	<b>6.274.672</b>	<b>34%</b>	<b>5.776.224</b>	<b>31%</b>	<b>29.134.884</b>	<b>28%</b>
<b>Gastos Administración y Venta</b>														
<b>Gastos de Administración</b>														
Sueldos	1.071.734	7%	1.071.734	6%	1.191.980	7%	1.191.980	7%	1.225.520	7%	1.364.047	7%	7.116.995	7%
Prestaciones Laborales	474.429	3%	474.429	3%	527.659	3%	527.659	3%	542.506	3%	603.828	3%	3.150.508	3%
Otros gastos del personal	74.341	0%	78.410	0%	79.987	0%	75.088	0%	82.110	0%	85.109	0%	475.045	0%
Amortizaciones y Depreciaciones	130.810	1%	130.810	1%	130.810	1%	130.810	1%	130.810	1%	130.805	1%	784.855	1%
Obsolescencia de inventarios	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%	0	0%
Impuestos, seguros y contribuciones	192.240	1%	192.240	1%	192.240	1%	193.250	1%	193.250	1%	193.255	1%	1.156.475	1%
Papelería y útiles	95.939	1%	96.326	1%	97.509	1%	98.273	1%	98.229	1%	98.621	1%	584.899	1%
Gastos generales de administración	67.550	0%	66.403	0%	67.583	0%	70.330	0%	69.479	0%	73.756	0%	415.101	0%
<b>Total gastos de administración</b>	<b>2.107.043</b>	<b>13%</b>	<b>2.110.352</b>	<b>13%</b>	<b>2.287.768</b>	<b>13%</b>	<b>2.287.390</b>	<b>13%</b>	<b>2.341.904</b>	<b>13%</b>	<b>2.549.421</b>	<b>14%</b>	<b>13.683.878</b>	<b>13%</b>
<b>Gastos de Venta</b>														
Comisiones vendedores (3)	490.975	3%	505.392	3%	1.012.710	6%	504.035	3%	909.435	5%	499.374	3%	3.921.921	4%
Prestaciones Laborales	296.530	2%	316.538	2%	322.511	2%	333.110	2%	348.367	2%	351.723	2%	1.968.779	2%
Gastos de promoción y propaganda	161.240	1%	212.016	1%	173.230	1%	183.640	1%	202.305	1%	236.048	1%	1.168.479	1%
Alojamiento, pasaje y movilidad	50.894	0%	57.065	0%	51.463	0%	63.057	0%	58.105	0%	58.364	0%	338.948	0%
Gastos de análisis y registros	23.515	0%	22.750	0%	23.480	0%	24.160	0%	24.270	0%	24.655	0%	142.830	0%
Gastos diversos de venta (4)	402.144	3%	476.241	3%	583.646	3%	321.566	2%	822.997	4%	620.085	3%	3.226.679	3%
<b>Total gastos de venta</b>	<b>1.425.299</b>	<b>9%</b>	<b>1.590.002</b>	<b>9%</b>	<b>2.167.040</b>	<b>13%</b>	<b>1.429.568</b>	<b>8%</b>	<b>2.365.479</b>	<b>13%</b>	<b>1.790.249</b>	<b>10%</b>	<b>10.767.636</b>	<b>10%</b>
<b>Ganancia (pérdida) en operación</b>	<b>-315.842</b>	<b>-2%</b>	<b>547.569</b>	<b>3%</b>	<b>-53.133</b>	<b>0%</b>	<b>1.500.934</b>	<b>8%</b>	<b>1.567.289</b>	<b>8%</b>	<b>1.436.554</b>	<b>8%</b>	<b>4.683.370</b>	<b>4%</b>
<b>Otros Ingresos y Gastos</b>														
<b>Otros Ingresos</b>														
Otros Ingresos por intereses bancarios	22.037	0%	23.580	0%	24.330	0%	24.355	0%	23.116	0%	26.324	0%	143.742	0%
<b>Total otros ingresos</b>	<b>22.037</b>	<b>0%</b>	<b>23.580</b>	<b>0%</b>	<b>24.330</b>	<b>0%</b>	<b>24.355</b>	<b>0%</b>	<b>23.116</b>	<b>0%</b>	<b>26.324</b>	<b>0%</b>	<b>143.742</b>	<b>0%</b>
<b>Otros Gastos</b>														
Otros gastos por intereses bancarios	23.985	0%	25.990	0%	24.350	0%	25.239	0%	23.020	0%	25.151	0%	147.735	0%
Gastos no deducibles (5)	110.330	1%	263.454	2%	123.454	1%	53.664	0%	125.071	1%	181.477	1%	857.450	1%
Diferencial cambiario	67.780	0%	63.564	0%	76.430	0%	65.555	0%	64.830	0%	74.389	0%	412.548	0%
<b>Total otros gastos</b>	<b>202.095</b>	<b>1%</b>	<b>353.008</b>	<b>2%</b>	<b>224.234</b>	<b>1%</b>	<b>144.458</b>	<b>1%</b>	<b>212.921</b>	<b>1%</b>	<b>281.017</b>	<b>2%</b>	<b>1.417.733</b>	<b>1%</b>
<b>Otros gastos netos de otros ingresos</b>	<b>180.058</b>	<b>1%</b>	<b>329.428</b>	<b>2%</b>	<b>199.904</b>	<b>1%</b>	<b>120.103</b>	<b>1%</b>	<b>189.805</b>	<b>1%</b>	<b>254.693</b>	<b>1%</b>	<b>1.273.991</b>	<b>1%</b>
<b>Resultado antes de impuestos</b>	<b>-495.900</b>	<b>-3%</b>	<b>218.141</b>	<b>1%</b>	<b>-253.037</b>	<b>-1%</b>	<b>1.380.831</b>	<b>8%</b>	<b>1.377.484</b>	<b>7%</b>	<b>1.181.861</b>	<b>6%</b>	<b>3.409.379</b>	<b>3%</b>

NOTA: Todas las cifras fueron cotejadas con el diario mayor general de cada mes.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Razones de Actividad</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-14 2/2</b>

**Notas aclaratorias al análisis de tendencias del estado de resultados  
correspondientes al año 2005**

Todas las cifras fueron tomadas del diario mayor general correspondientes al año 2005, en donde se observó que existen rubros cuyo movimiento durante los doce meses del año han sido inconsistentes entre sí, por lo que se realizará un énfasis especial sobre los mismos, y para su efecto se describen a continuación:

- (1) Rubros de ventas presentan un incremento en las ventas a nivel local y las exportaciones una disminución, sin embargo globalmente, dicho rubro no ha sufrido variaciones considerables. Deberá revisarse a través de pruebas globales y específicas de ventas (facturación)
- (2) El costo de producción y venta no presenta un movimiento constante, ya que se observa una reducción en los mismos lo que ha provocado que el margen de utilidad bruta halla incrementado, por lo que podría existir mala determinación de los costos unitarios y globales. Deberá revisarse los prorrateos de facturas, la determinación de los costos unitarios, el ingreso del mismo al sistema contable, y la actualización de los mismos, ya que la compañía valúa sus costos al costo promedio. (Va a Y-1 21/26)
- (3) Las comisiones a vendedores presentan considerables incrementos en los bimestres de mayo/junio y septiembre/octubre, lo cuál puede representar riesgos de inadecuadas erogaciones de efectivo para con los vendedores, por lo que deberá realizarse revisión específica de políticas de pago. (Va a Y-1 22/26)
- (4) Los gastos diversos de ventas se han incrementado notablemente en los últimos cuatro meses del año, por lo que deberá realizarse revisiones específicas de gastos en dichos meses, a través de revisión de cheques voucher, o bien a través de provisión de facturas.
- (5) Los gastos no deducibles presentan un movimiento inconstante, debe revisarse la procedencia y reconocimiento de dichos gastos como tal, y así establecer la correcta determinación del impuesto sobre la renta. (Va a Y-1 22/26)

## 5.6.2 Aplicación de procedimientos analíticos por medio de información no financiera:

Análisis obtenido mediante entrevistas con personal clave de la compañía. Este análisis se presenta mediante la siguiente división:

- Memorando del conocimiento de la entidad
- Memorando de la comprensión del sistema de control interno

### 5.6.2.1 Memorando del conocimiento de la entidad

Farmacéutica El Oso Gris, S.A.	HP: JM	FECHA 15/12/05	RP: RE	FECHA 16/12/05
Memorando Conocimiento de la Entidad			AI 31/12/05	<b>Y-15 1/5</b>

#### 1. Negocio de la entidad:

**1.1 Estructura organizacional:** La estructura organizacional de la Compañía Farmacéutica El Oso Gris, S.A. se describe en el papel de trabajo Y-1 3/26.

#### 1.2 Líneas de producto clave:

Las principales líneas de productos de la compañía, lo constituyen los siguientes:

Líneas Orión y Saturno

- Jarabe Abrilar
- Clavulín en todas sus presentaciones
- Dorixina en todas sus presentaciones
- Neurotroxis
- Migradorixina
- Aci-tip
- Ranitonona
- Las materias primas empleadas en la compañía son varias, las cuales serán evaluadas con la colaboración de un especialista.

#### 1.3 Clientes claves:

- **Locales:** Hospital Privado Benjamín, Sanatorio la Bella, Farmacias la Gigante, Farmacias la comunidad, Hospital Privado la Madre Teresa, Farmacia la Mariana, Farmacias la Luz y Farmacias María.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando Conocimiento de la Entidad</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-15 2/5</b>

- **Exterior:** Farmacias La Tica (Costa Rica), Farmacias Los Andes (Argentina), Farmacias El Charro (México), Farmacias La Dominicana (República Dominicana), The Brothers (Estados Unidos).

#### **1.4 Proveedores claves:**

- **Locales:** Compañías Farma y Químicos Globales, La materia, Los Químicos, La molécula.
- **Exterior:** Megaindustrias (Argentina), El Bienestar (República Dominicana), La Bella Aurora (México), The Doctor (Estados Unidos).

#### **1.5 Métodos y fuentes de financiamiento:**

- Tal y como lo revelan los estados financieros de la compañía, en período 2005 adquirió un préstamo con el Banco Cuscatlán por Q 1,000,000, así como también realizó inversiones a largo plazo en bancos locales por Q 2,000,000.

## **2. Entorno de la industria en que opera:**

**2.1 Tendencias económicas:** La compañía actualmente presenta endeudamiento o apalancamiento financiero negativo. Si el porcentaje es mayor del 0.60 la empresa está corriendo un nivel alto del financiamiento que el final puede ser riesgoso, para el 2005 es de 0.72 y para el 2004 era de 0.70, lo que es más alarmante aún ya que éste índice se encuentra en aumento. Es posible deducir que las ventas están aumentando por financiamiento de terceros.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando Conocimiento de la Entidad</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-15 3/5</b>

### **2.2.1 Competencia:**

Debido a que la compañía Farmacéutica El Oso Gris, S.A. se encuentre ubicada dentro de las 10 más importantes dentro de su naturaleza, la competencia se encuentra bastante fuerte, principalmente de la Farmacéutica La Unión. (Según estudios realizados en el año 2005 por la compañía Estadística S.A. cuyos servicios fueron contratados por la compañía).

### **2.3 Riesgos en la industria:** Se describen en el memorando de planeación.

### **3 Gestión administrativa:**

La compañía se encuentra atravesando un período de transición, en cuanto al cambio de políticas se refiere, ya que la Compañía Farmacéutica el Oso Gris, S.A. era una empresa que se dedicaba a importar materiales para la producción de medicinas a nivel local, y a su vez, importaba producto terminado, ambas para la distribución y venta local y para exportar. Sin embargo durante el presente período, por decisiones estratégicas, meramente de carácter administrativo, y de reducción de costos se ha decidido que la compañía únicamente importe producto terminado para la distribución, venta local y exportación. Por tal razón la producción ha disminuido considerablemente, y por consiguiente también la importación de materia prima.

### **4. Información financiera:**

Los estados financieros de la compañía Farmacéutica El Oso Gris, S.A. al 31 de diciembre de 2005 y 2004 fueron preparados de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad.

#### **4.1 Políticas contables:**

Las políticas contables fueron proporcionadas por el departamento de contabilidad, las cuales fueron archivadas en el archivo permanente que se está elaborando para la compañía, las cuales incluyen un detalle del manejo de cada una de las cuentas contables que integran los estados financieros. Dentro de las más importantes para la compañía se destacan las siguientes:

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando Conocimiento de la Entidad</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-15 4/5</b>

- Período contable : del 01 de enero al 31 de diciembre.
- Método de contabilización: Costo histórico
- Método de valuación de los inventarios: Promedio ponderado
- Se realiza levantamiento físico de inventario sólo anualmente. De conformidad con lo indicado por el departamento de contabilidad existe actualmente cantidades significativas de producto en mal estado.
- Método de reconocimiento de los ingresos: Devengado
- Reconocimiento de gastos: Los gastos se registran con base a lo incurrido
- Propiedad, planta y equipo: La propiedad, planta y equipo se registra al costo de adquisición, toda erogación que se efectúe y que además de prologar la vida útil de un activo fijo, le proporcione un mayor valor de realización, debe capitalizarse a dicho activo, los gastos diversos por reparaciones se deben registrar como gastos del período.
- Depreciaciones de activos fijos: Método indirecto o sea al método de línea recta y atendiendo a los porcentajes establecidos por la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Valuación de moneda extranjera: Las cifras expresadas en moneda extranjera (principalmente en dólares de los Estados Unidos de Norteamérica se valúan al tipo de cambio de referencia del BANGUAT al cierre de cada mes, y al cierre del ejercicio contable).
- Indemnización de los empleados: Se reconoce el pago de indemnización de acuerdo a lo estipulado en el Código de Trabajo por motivos de terminación de la relación laboral, universal, es decir por retiro voluntario o por despido justificado. La provisión se realiza mensualmente sobre la base del 8.33% mensual sobre los sueldos y los salarios y otros relacionados.
- Las leyes y reglamentos, así como Códigos que tienen un efecto fundamental en las operaciones de la compañía son las siguientes:
  - ❖ Ley del Impuesto Sobre la Renta
  - ❖ Ley del Impuesto al Valor Agregado
  - ❖ Ley del Impuesto de Timbres Fiscales y de Papel Sellado Especial para Protocolos
  - ❖ Ley del Impuesto Extraordinario y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz
  - ❖ Ley del Impuesto Único Sobre Inmuebles

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando Conocimiento de la Entidad</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-15 5/5</b>

- ❖ Ley del Impuesto sobre Productos Financieros
- ❖ Código de Comercio
- ❖ Código de Trabajo
- ❖ Código de Salud
- ❖ Código Civil
- Guías Contables y otras publicaciones que sean aplicables a la industria del cliente: Normas internacionales de contabilidad
- Usuarios principales de los estados financieros: Accionistas, clientes y proveedores.

### **5. Documentación de los sistemas de información computarizado (SIC):**

La compañía Farmacéutica El Oso Gris, S.A. trabaja con el sistema contable "Eficiente" el cuál fue instalado en el año 2003, por lo que los usuarios del mismo (departamento contable) indicaron que no se encuentran familiarizados con el mismo, y que además no se ha proporcionado ninguna capacitación sobre el manejo de dicho sistema. Este se ha venido manejando con base a pruebas realizadas por los usuarios del mismo, lo que lleva a pensar que puedan existir errores implícitos en la realización de la contabilidad. Este cuenta con los siguientes módulos:

- ❖ Bancos
- ❖ Cuentas por cobrar
- ❖ Cuentas por pagar
- ❖ Inventarios
- ❖ Nóminas
- ❖ Activos fijos
- ❖ Ventas / facturación

Es un sistema que trabaja con módulos integrados, el cual se evaluará en detalle en la ejecución de la auditoría.

### **6. Asesores legales:**

La compañía cuenta con la asesoría legal del despacho de abogados y notarios "La ley, S.A." quien se encarga de todos los aspectos relacionados con legislación, litigios y otros de carácter legal.

### 5.6.2.2 Memorando de comprensión del sistema de control interno

El auditor debe obtener un entendimiento del proceso de la entidad para identificar riesgos de negocio relevantes para los objetivos de información financiera y para decidir sobre acciones para atender a esos riesgos, y los resultados consecuentes. Por ello el auditor debe obtener un entendimiento del control interno relevante para la auditoría. El auditor usa el entendimiento del control interno para identificar los tipos de riesgos de representaciones erróneas potenciales, considerar factores que afectan a los riesgos de representación errónea de importancia relativa y diseñar la naturaleza, oportunidad y extensión de procedimientos adicionales de auditoría.

Con el objeto de descubrir en parte en esta primera etapa de negociaciones preliminares la existencia y efectividad del sistema de control interno, el auditor debe hacer numerosas preguntas al personal ejecutivo. Generalmente se utilizan cuestionarios especiales para este tipo de evaluación.

Para efectos de la ejecución de la presente auditoría, se realizó entrevistas y se dio respuesta a los cuestionarios con el personal clave de la compañía como gerente general, gerente administrativo, gerente financiero, gerente de ventas, contador general, gerente de logística, gerente de mercadeo, gerente de informática y a otras personas que se consideró necesario según las circunstancias, quienes indicaron que existe debilidad del control interno en algunas áreas.

De esta manera, la evaluación de los riesgos tanto inherente como de control y la evaluación de la estructura de control interno se realizó mediante las entrevistas anteriormente indicadas documentándolas a través de cuestionarios, los cuales se presentan a continuación:

**Nota:**

A continuación se presenta únicamente una parte de los cuestionarios, ya que para efectos de la realización de este caso práctico, se tomo en cuenta únicamente los cuestionamientos cuyas respuestas representan riesgos para la compañía farmacéutica El Oso Gris, S.A.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando Comprensión del sistema de control interno</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-16 1/5</b>

		<b>SI</b>	<b>NO</b>	<b>Observaciones</b>
	<b>CAJA Y BANCOS</b>			
1	<p>CUENTAS BANCARIAS</p> <p>Están todas las cuentas bancarias debidamente autorizadas por la junta directiva o por el propietario.</p>		x	Existen cuentas propias de los accionistas a nombre de la compañía, ya que en algunas ocasiones han llegado estados de cuenta no contabilizados en la empresa. (Va a Y-1 8/26). El departamento de contabilidad no cuenta con tal información.
2	<p>EGRESOS DE CAJA</p> <p>Se depositan diariamente e intactos todos los ingresos de caja?</p>		x	Es frecuente que los visitantes médicos depositen los ingresos varios días después de recibido el efectivo, aduciendo distintas razones (Va a Y-1 8/26)
3	<p>Inmediatamente recibidos, se endosan todos los cheques para ser depositados únicamente a favor de la compañía?</p>		x	En ocasiones son depositados en fechas posteriores. (Va a Y-1 8/26)
4	<p>Se expiden los cheques únicamente en virtud de comprobantes (u ordenes de pago) debidamente aprobados? son distintas las personas encargadas de preparar los cheques de las autorizadas para impartirle su aprobación a los mencionados comprobantes (u ordenes de pago?)</p>		x	Cuando se trata de valores que no son muy significativos materialmente se expiden sin solicitud de cheque. (Va a Y-1 8/26)

Farmacéutica El Oso Gris, S.A.	HP: JM	FECHA 15/12/05	RP: RE	FECHA 16/12/05
Memorando Comprensión del sistema de control interno			AI 31/12/05	<b>Y-16 2/5</b>

		SI	NO	Observaciones
	<b>CAJA Y BANCOS</b>			
5	Existe un control detallado sobre los documentos o facturas entregados a cada cobrador?		x	No se tiene conocimiento total de la documentación que se encuentra en poder de los visitadores médicos, tomando en cuenta que ha existido rotación de personal en esta área. (Va a Y-1 9/26)
6	De ser así, permite ese control conocer en cualquier momento cuales son los documentos pendientes de cobro en poder de cada cobrador?		x	No existen controles establecidos para determinar la documentación que se encuentra en poder de los cobradores. (Va a Y-1 9/26)
7	Están debidamente prenumerados los recibos de cobranzas usados por los cobradores?		x	Existen varios correlativos de recibos de caja circulando en poder de los visitadores médicos (Va a Y-1 9/26)
8	Se lleva un control de la secuencia numérica de los recibos de cobranzas, por parte del encargado del departamento de cobros?		x	No existe control (Va a Y-1 9/26)
9	Entregan los cobradores un recibo a los clientes por las cobranzas realizadas?		x	Los clientes han denunciado esta debilidad de control (Y-1 9/26)
10	Entregan los cobradores directamente al departamento de caja, el producto diario de sus cobranzas o en alguna otra forma se ejerce un control sobre dichas cobranzas?		x	Las cobranzas son entregadas a destiempo (Y-1 9/26)
11	Rinden los cobradores cuenta diariamente de los documentos o facturas pendientes de cobro?		x	No existe tal control (Y-1 9/26)

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando Comprensión del sistema de control interno</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-16 3/5</b>

	<b>CUENTAS POR COBRAR</b>	<b>SI</b>	<b>NO</b>	<b>Observaciones</b>
1	Ejercen las siguientes funciones, al menos periódicamente y por sorpresa, personas independientes de los departamentos de cuentas por cobrar y de facturación y que no tienen acceso a los ingresos de caja? *Comparación de los estados mensuales con el balance de comprobación, reconciliación de los estados con la cuenta de control, el envío por correo de los distintos estados y la investigación de todas las diferencias encontradas? *Comparación del balance de comprobación y del análisis por antigüedad de saldos con los saldos de las cuentas deudoras?		x	No se realizan comparaciones entre la contabilidad y demás información contable y auxiliares. (Va a Y-1 10/26)
2	Están los pedidos de los clientes sujetos a revisión y aprobación antes del despacho de la mercancía: a) Por el departamento de crédito en cuanto a condiciones? b) Por el departamento de crédito en cuanto a riesgos?		x	Hay ocasiones en las que no se revisan los despachos de mercadería vendida. (Va a Y-1 10/26)
3	Es independiente el departamento de crédito de ventas y cuentas por cobrar?		x	Existen funcionarios en común (Va a Y-1 10/26)
4	Todos los descuentos sobre ventas son debidamente autorizados		x	En ocasiones, se ha detectado descuentos que no han sido previamente autorizados. Ha existido rotación de personal en el área de créditos y cobranzas. (Va a Y-1 11/26)
5	Existe adecuado control sobre cheques prefechados, tales como listados e integraciones contables, y algún funcionario encargado de velar por la eficaz recuperación del efectivo		x	Existen cheques prefechados cuyo efectivo no se ha recuperado eficientemente. (Va a Y-1 11/26)
6	Existe funcionario responsable de revisar el libro de ventas con el fin de determinar la declaración del total de facturas emitidas mensualmente, así como examinar la existencia de facturas anuladas.	x		Si existe, pero en varias ocasiones se ha tenido que rectificar declaraciones mensuales de IVA ya que se han detectado facturas no declaradas, pues en el libro de ventas han figurado como anuladas. (Va a Y-1 11/26)
7	Existe control sobre cheques rechazados, así como de realizar las gestiones de cobro necesarias.	x		Si existe, sin embargo a la fecha de cierre hay Q 511,112 en cheques que no se ha recuperado por esta causa. Se está gestionando su cobro. Esta cifra se encuentra registrada dentro del rubro de clientes locales. (Va a Y-1 12/26)

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando Comprensión del sistema de control interno</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-16 4/5</b>

	<b>CUENTAS POR COBRAR</b>	<b>SI</b>	<b>NO</b>	<b>Observaciones</b>
8	Clasifica y revisa un funcionario responsable periódicamente por vencimiento las cuentas?		x	Actualmente no existe una persona que verifique especialmente esta situación. (Va Y-1 11/26)
9	Las cuentas y documentos dados de baja en libros: a) Están adecuadamente controlados (desde el punto de vista contable y legal) ? b) Se examinan periódicamente con el propósito de lograr su cobro? Se consultan al momento de aprobar un crédito?		x	No existe control sobre documentos dados de baja. Algunas veces se realiza únicamente mediante simples registros contables. (Va a Y-1 11/26)
10	Las cuentas por cobrar cuentan con el respaldo necesario para exigir su cobro, tales como facturas firmadas y selladas por el cliente, o contraseñas de cobro.		x	No en todos los casos ya que se han extraviado algunos documentos. (Va a Y-1 12/26)
11	Existe listado de precios debidamente autorizado y aprobado por la Gerencia General?	x		Si. El problema radica en que no se actualiza constantemente.
	<b>INVENTARIO</b>	<b>SI</b>	<b>NO</b>	<b>Observaciones</b>
1	Se entrega únicamente mediante autorización o requisición debidamente autorizada	x		Sin embargo ha existido descontrol en cuanto a los egresos de mercaderías. (Va a Y-1 15/26)
2	Se llevan registros adecuados para: a) Mercancías enviadas en consignación, en poder de los proveedores, algunos en almacenes de depósito, etc.? b) Mercancías recibida en consignación, en calidad de préstamo, etc.?		x	No existen listados de mercadería en consignación. (Va a Y-1 16/26)
3	Se encuentra el total de la mercadería comprada, amparada con la documentación legal de respaldo, y a nombre de la compañía		x	Se extravió dos archivos con facturas y pólizas de importación (Va a Y-1 15/26)
4	Se realiza toma física de inventario anualmente (mínimo), tanto en bodegas centrales, como la que se encuentra en consignación y almacenadoras?	x		Si, pero para el año 2004 no se realizó toma física por atrasos ocasionados en los cambios de políticas en la compañía. (Va a Y-1 16/26)

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando Comprensión del sistema de control interno</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-16 5/5</b>

	<b>CUENTAS POR PAGAR</b>	<b>SI</b>	<b>NO</b>	<b>Observaciones</b>
1	<p>Se incluye entre los procedimientos adoptados para efectuar el pago de las partidas:</p> <p>a) La verificación de las condiciones de pago, precios y cantidades, según facturas, contra las órdenes de compra?</p> <p>b) La verificación de las partidas y cantidades, según facturas, contra los informes de recepción?</p> <p>c) La verificación de las sumas, multiplicaciones y descuentos consignados en las facturas?</p> <p>d) La verificación de la distribución de las cuentas?</p> <p>e) La verificación de los cargos, por concepto de fletes, contra las órdenes respectivas de compra, facturas de venta, etc.?</p> <p>f) La verificación de las facturas no relacionadas con la compra de materiales y suministros (por ejemplo: honorarios, alquileres, energía eléctrica, viáticos, etc.) en cuanto a la validez de su aprobación por personas autorizadas?</p> <p>g) La aprobación final de su pago? Indicación o constancia en los comprobantes respectivos de que ha cumplido con las anteriores verificaciones y aprobaciones?</p>		x	No existe adecuado control sobre las condiciones de pago, precios y cantidades según factura contra ordenes de compra, tampoco existe funcionario responsable de realizar sumas o verificaciones (Va a Y-1 17/26; Y-1 18/26)
2	<p>Verifican las facturas y aprueban su pago, personas independientes de:</p> <p>a) El departamento de compras?</p> <p>b) Las personas que originalmente iniciaron las solicitudes de compra?</p>		x	No en todos los casos (Va a Y-1 17/26; Y-1 18/26)
3	Las cuentas por pagar cuentan con documentación legal de respaldo?		x	Como se describió anteriormente, fueron extraviados 2 archivos de compras los cuales incluían facturas y pólizas de importación. (Va a Y-1 19/26)
4	Se concilia mensualmente el saldo según balance general contra el registro auxiliar (cartera de proveedores locales y del exterior)	x		Si, sin embargo actualmente existe variación aproximada de un cuarto de millón en la cual está trabajando el departamento de contabilidad. (Va a Y-1 19/26)

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 15/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 16/12/05</b>
<b>Memorando Comprensión del sistema de control interno</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-17 1/1</b>

**Información adicional:**

La administración de la compañía nos proporcionó la siguiente información:

- No se ha delegado a ningún funcionario la atribución de la elaboración de un presupuesto anual por lo que no es posible aplicar procedimientos analíticos sobre dicha herramienta.
- No existe manual de funciones y atribuciones de los diferentes departamentos de la compañía, lo que deberá tomarse en cuenta en la ejecución de la auditoría.

---

**5.6.3 Programas de auditoría:**

A continuación se presenta los programas de auditoría por área que deberá realizarse en la Compañía Farmacéutica El Oso Gris, S.A. por el período comprendido del 01 de enero al 31 de diciembre 2005, el cuál fue elaborado luego de aplicar procedimientos analíticos en la fase de planeación y determinar las áreas que representan riesgos para la compañía. Cabe indicar que este formato de programa, así como su contenido no constituye un formato estándar en la firma de contadores públicos y auditores por lo que los mismos pueden estar sujetos a cambios y/o modificaciones, de conformidad con la ejecución de auditoría. De igual manera se pueden agregar enunciados considerando el juicio profesional del personal de la firma. Se presenta un programa por cada área determinada en la etapa de planeación de auditoría, y los mismos se soportan principalmente con los riesgos identificados y descritos en el memorando de planeación. Además se incluyen otros procedimientos a aplicar en la ejecución de la auditoría, los cuales son considerados procedimientos aplicables en la firma.

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 19/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 20/12/05</b>
<b>Programas de auditoría”</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-18 1/11</b>

<b>CAJA Y BANCOS</b>			
<b>PROCEDIMIENTOS</b>	<b>CÉDULA</b>	<b>FECHA</b>	<b>AUDITOR</b>
<b>PRIMERA FASE</b>			
Preparar o actualizar cédulas estadísticas con los principales datos de los bancos con los que opera la empresa.	<b>-A-</b>	10/01/06	Julia Ruíz
Preparar o actualizar cédulas estadísticas de los fondos de caja tanto fondos fijos como variables existentes en la empresa. Incluir descripción sobre políticas y normas para el manejo de fondos.	<b>-A-</b>	10/01/06	Julia Ruíz
Formular o actualizar gráfica de flujo que muestre la corriente operacional de las salidas de efectivo respecto a cuentas bancarias incluyendo el registro contable respectivo.	<b>-A-</b>	12/01/06	Julia Ruíz
Con base en pruebas selectivas y de acuerdo con la secuencia de la corriente operacional, verificar los procedimientos para el control de las entradas de efectivo a bancos, considerando lo siguiente:	<b>-A-</b>	12/01/06	Julia Ruíz
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Que los documentos y formularios que intervienen estén prenumerados y expedidos secuencialmente,</li> <li>• Corrección y</li> <li>• Correcta y oportuna aplicación contable.</li> </ul>			
De acuerdo con la secuencia de la corriente operacional, verificar los procedimientos para el control de salidas de efectivo. (cheques y transferencias)	<b>-A-</b>	13/01/06	Julia Ruíz
Verificar que las firmas de los funcionarios encargados de librar los cheques están:	<b>-A-</b>	13/01/06	Julia Ruíz
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Mancomunados,</li> <li>• Autorizadas por el consejo de administración,</li> <li>• Que lo anterior concuerda con los registros y avisos de los bancos.</li> </ul>			
Responder el cuestionario de control interno, ratificando las respuestas por medio de observaciones directas o la aplicación de procedimientos de auditoría.	<b>-A-</b>	14/01/06	Julia Ruíz
<b>SEGUNDA FASE</b>			
Revisar las conciliaciones de saldos en cuentas bancarias, considerando la información según estados de cuenta y verificando además:	<b>-A-</b>	15/01/06	Julia Ruíz
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Corrección aritmética</li> <li>• Autenticidad de las partidas de conciliación</li> <li>• Correspondencia o ajuste oportuno de dichas partidas en el período posterior al de la conciliación</li> <li>• Coincidencia de los saldos conciliados con libros</li> </ul>			
Ejecutar arqueos de fondos fijos y variables, de acuerdo con la importancia de su monto y su movimiento.	<b>-A-</b>	16/01/06	Julia Ruíz
Obtener confirmaciones bancarias y considerar su contenido en la verificación de las conciliaciones.	<b>-A-</b>	17/01/06	Julia Ruíz
Al cierre del ejercicio, llevar a cabo el corte de documentos que intervienen en el control de las entradas y salidas de efectivo.	<b>-A-</b>	18/01/06	Julia Ruíz
Examen de eventos posteriores mediante un estudio cuidadoso de los asientos en las cuentas de bancos referentes al nuevo ejercicio, a fin de determinar:	<b>-A-</b>	18/01/06	Julia Ruíz
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Salidas de efectivo que realmente correspondan al período revisado.</li> <li>• Salidas de efectivo que indiquen que los saldos bancarios están alterados.</li> <li>• Ingresos, activos y pasivos no registrados.</li> <li>• Cualquier otro indicio de manipulación.</li> </ul>			

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 19/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 20/12/05</b>
<b>Programas de auditoría”</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-18 2/11</b>

<b>CAJA Y BANCOS</b>			
<b>PROCEDIMIENTOS</b>	<b>CÉDULA</b>	<b>FECHA</b>	<b>AUDITOR</b>
Realizar pruebas de ingresos relacionadas con captación de fondos por parte de los cobradores y/o visitadores médicos, haciendo énfasis en: <ul style="list-style-type: none"> <li>Revisar recibos de caja contra boletas de depósito, verificando fechas y montos. Prestar atención a los listados de cobranza. Verificar líneas de clientes a cargo de los cobradores y/o visitadores médicos así como de los documentos que se encuentran en su poder. Realizar arqueos sorpresivos de recibos y facturas.</li> </ul>	<b>-A-</b>	19/01/06	Julia Ruíz
Solicitar listados de cheques emitidos a favor de los proveedores.	<b>-A-</b>	19/01/06	Julia Ruíz
Examen de solicitud de emisión de cheques y/o transferencias	<b>-A-</b>	19/01/06	Julia Ruíz

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 19/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 20/12/05</b>
<b>Programas de auditoría”</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-18 3/11</b>

<b>CUENTAS POR COBRAR</b>			
<b>PROCEDIMIENTOS</b>	<b>CÉDULA</b>	<b>FECHA</b>	<b>AUDITOR</b>
<b>PRIMERA FASE</b>			
Formular o actualizar gráfica de flujo que muestre los procedimientos para la concesión de créditos a clientes, incluyendo la aplicación contable respectiva.	<b>-B-</b>	10/01/06	Beto Monge
Como complemento del punto anterior, extraer y obtener información sobre las políticas vigentes respecto a descuentos, bonificaciones, precios y rebajas a los clientes.	<b>-B-</b>	11/01/06	Beto Monge
Formular o actualizar gráfica de flujo que muestre los procedimientos para la cobranza de los saldos a cargo de clientes.	<b>-B-</b>	12/01/06	Beto Monge
Con base a pruebas selectivas y de acuerdo con la secuencia de la corriente operacional, verificar los procedimientos para la concesión de créditos a clientes considerando por lo menos:	<b>-B-</b>	12/01/06	Beto Monge
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Que los formularios que se utilizan estén prenumerados y expedidos secuencialmente.</li> <li>• Corrección de cálculos y autorizaciones</li> <li>• Correcta y oportuna aplicación contable.</li> </ul>			
De acuerdo con la secuencia de la corriente operacional, verificar los procedimientos para la cobranza de saldos a cargo de clientes haciendo hincapié en los siguientes aspectos:	<b>-B-</b>	13/01/06	Beto Monge
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Que los reportes de cobranza y los demás formularios que se utilizan estén prenumerados y expedidos secuencialmente.</li> <li>• Autorización y cálculos correctos. Precios y descuentos autorizados.</li> <li>• Correcto y oportuno depósito bancario.</li> <li>• Correcta y oportuna aplicación contable.</li> </ul>			
Verificar la aplicación de políticas sobre descuentos, rebajas y bonificaciones.	<b>-B-</b>	14/01/06	Beto Monge
<b>SEGUNDA FASE</b>			
Obtener relación de saldos a cargo de clientes, compararla con mayores auxiliares y mayor general.	<b>-B-</b>	15/01/06	Beto Monge
Preparar confirmación de cuentas y documentos por cobrar considerando:	<b>-B-</b>	15/01/06	Beto Monge
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Importancia de los movimientos y saldos.</li> <li>• Antigüedad de las partidas.</li> <li>• Situaciones especiales: clientes extranjeros, gobierno, instituciones descentralizadas, y otras aplicables como cuentas por liquidar o cuentas por cobrar afiliadas.</li> <li>• En este caso en el rubro de cuentas por cobrar afiliadas, solicitar integración contable, y proceder a examinar la documentación que soporta dichos registros. Por otra parte deberá realizarse la circularización de saldos a manera de satisfacernos de la razonabilidad o nó del saldo de la cuenta. Solicitar contratos.</li> </ul>			
Preparar cédula del resultado de la confirmación, considerando importes y porcentajes respecto a conformes, inconformes, aclaradas, devueltas por correo, no contestadas.	<b>-B-</b>	16/01/06	Beto Monge
Verificar los cobros posteriores de saldos circularizados cuyas respuestas no se recibieron o resultaron inconformes, incluir asimismo, las solicitudes devueltas por el correo.	<b>-B-</b>	16/01/06	Beto Monge

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 19/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 20/12/05</b>
<b>Programas de auditoría”</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-18 4/11</b>

<b>CUENTAS POR COBRAR</b>			
<b>PROCEDIMIENTOS</b>	<b>CÉDULA</b>	<b>FECHA</b>	<b>AUDITOR</b>
Efectuar arqueo de cartera. La conexión con libros y la aclaración de las diferencias que resulten, debe efectuarse la empresa y quedarán sujetas a examen de los auditores.	<b>-B-</b>	16/01/06	Beto Monge
Estudiar la antigüedad de los saldos a cargo de clientes, tomando en consideración: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Relaciones preparadas por la empresa.</li> <li>• Plazo de crédito en vigor.</li> <li>• Informes del departamento de cobranzas.</li> </ul>	<b>-B-</b>	17/01/06	Beto Monge
Preparar cédula que muestre la suficiencia o insuficiencia de la estimación de cuentas de cobro dudoso.	<b>-B-</b>	18/01/06	Beto Monge
Solicitar cartera de clientes para efectuar análisis de morosidad de cobro.	<b>-B-</b>	19/01/06	Beto Monge
Obtener listado de clientes morosos e investigar su situación actual, estableciendo si se encuentran o no en cobro jurídico. Confirmar abogados de los casos.	<b>-B-</b>	20/01/06	Beto Monge
Darle seguimiento al estado actual de cheques rechazados, estableciendo su probable recuperación, o bien si los mismos se encuentran en proceso de cobro jurídico.	<b>-B-</b>	20/01/06	Beto Monge
Comparar facturas contra recibos de caja (Montos) para establecer controles en recibos sobre las facturas cobradas.	<b>-B-</b>	21/01/06	Beto Monge
Establecer efectividad de cobros por partes de los visitadores médicos mediante pruebas de facturación contra cobro.	<b>-B-</b>	21/01/06	Beto Monge
Realizar arqueos de documentos en poder de los visitadores médicos. Analizar cálculo de comisiones. (Se deberá sugerir que las comisiones se calculen y paguen de acuerdo a cobros efectuados).	<b>-B-</b>	21/01/06	Beto Monge

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 19/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 20/12/05</b>
<b>Programas de auditoría”</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-18 5/11</b>

<b>INVENTARIOS</b>			
<b>PROCEDIMIENTOS</b>	<b>CÉDULA</b>	<b>FECHA</b>	<b>AUDITOR</b>
<b>PRIMERA FASE</b>			
Formular o actualizar gráfica de flujo vigentes sobre los procedimientos para la compra de mercaderías, incluyendo la recepción, la entrada de inventarios al almacén y la aplicación contable respectiva.	<b>-D-</b>	10/01/06	Julio Morales
Con base en entrevistas, observaciones e inspecciones en el área de compras preparar cédula de referencia permanente que incluya los principales proveedores de mercancías, así como las políticas o normas de adquisición en vigor.	<b>-D-</b>	11/01/06	Julio Morales
Formular gráfica de flujo sobre los procedimientos para el control de las salidas de mercancías de almacenes, considerando: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Métodos de valuación (<u>Costo Promedio</u>)</li> <li>• Relación con los procedimientos de otorgamiento de crédito.</li> <li>• Oportunidad en la aplicación contable.</li> </ul>	<b>-D-</b>	11/01/06	Julio Morales
De acuerdo con la secuencia de la corriente operacional, verificar los procedimientos de control de compras, recepción y entrada de mercaderías al almacén, considerando con atención lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Que las requisiciones, pedidos, informes de mercancías recibidas y los demás formularios que intervienen estén prenumerados y expedidos secuencialmente. Estado físico de la medicina (fecha de vencimiento)</li> <li>• Autorizaciones y cálculos correctos.</li> <li>• Correcta y oportuna aplicación contable.</li> </ul>	<b>-D-</b>	12/01/06	Julio Morales
En adición al procedimiento anterior, seleccionar un número representativo de pólizas contabilizadas por compras de mercaderías y verificar que los cargos a inventarios estén respaldados por facturas y/o remisiones de proveedores. Partiendo del consecutivo de informes de mercaderías recibidas del almacén, hacer pruebas sobre el correcto y oportuno registro de las entradas de unidades en el Kardex.	<b>-D-</b>	12/01/06	Julio Morales
Considerando la secuencia de la corriente operacional de salidas de mercaderías verificar los procedimientos en vigor y hacer hincapié en: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Que los pedidos, remisiones, notas de salidas de almacén y otros formularios que intervengan, estén prenumerados y expedidos secuencialmente.</li> <li>• Autorizaciones y cálculos correctos.</li> <li>• Correcta y oportuna aplicación contable.</li> </ul>	<b>-D-</b>	13/01/06	Julio Morales
Con base en la documentación que respalda las salidas del almacén, hacer pruebas sobre el correcto y oportuno registro de estos movimientos en el kardex.	<b>-D-</b>	14/01/06	Julio Morales
Seleccionar un número representativo de claves de las diferentes unidades que integran los inventarios de mercaderías y verificar que la valuación de existencias se lleve a cabo en forma coherente con respecto al ejercicio anterior.	<b>-D-</b>	15/01/06	Julio Morales
Estudiar los planes e instrucciones de la empresa en materia de inventarios físicos durante el ejercicio sujeto a examen. Extractar estos datos y considerarlos en los planes para posteriores intervenciones.	<b>-D-</b>	16/01/06	Julio Morales
Formular o actualizar cédulas estadísticas que muestren la política de la empresa respecto a mercancías dañadas. Obsoletas y de lento movimiento. En su caso, inspeccionar los registros contables para corroborar que su movimiento es congruente con las normas en vigor.	<b>-D-</b>	16/01/06	Julio Morales

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 19/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 20/12/05</b>
<b>Programas de auditoría”</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-18 6/11</b>

<b>INVENTARIOS</b>			
<b>PROCEDIMIENTOS</b>	<b>CÉDULA</b>	<b>FECHA</b>	<b>AUDITOR</b>
<b>SEGUNDA FASE</b>			
Preparar y obtener cédula sumaria relativa a las cuentas que integran el renglón de inventarios.	<b>-D-</b>	16/01/06	Julio Morales
Con base en la integración del renglón de inventarios mencionados en el punto anterior, verificar el costo de ventas a través de pruebas globales que incluyan, como mínimo lo siguiente: inventarios iniciales, compras del ejercicio (prorratesos de pólizas, facturas y documentación relacionada con las compras locales o importaciones) salidas de mercaderías por ventas e inventarios finales.	<b>-D-</b>	17/01/06	Julio Morales
Obtener en forma oportuna el instructivo preparado por la empresa para la celebración del inventario físico. Estudiar dicho instructivo y planear la intervención del personal. Incluir bodegas, almacenadoras y otros.	<b>-D-</b>	18/01/06	Julio Morales
Supervisar el corte de documentación antes del inicio del inventario y obtener o preparar la cédula correspondiente.	<b>-D-</b>	19/01/06	Julio Morales
Durante las labores de conteo, verificar que el personal cumpla con el instructivo preparado por la empresa.	<b>-D-</b>	19/01/06	Julio Morales
Determinar las áreas del almacén en que se custodian los artículos de mayor valor y efectuar pruebas selectivas sobre la exactitud de los conteos. En adición, hacer pruebas selectivas en otras áreas sujetas a inventario. Preparar cédulas de auditoría a este respecto. Verificar medidas de seguridad y ubicación de acuerdo a la medicina (cuarto frío si existe)	<b>-D-</b>	20/01/06	Julio Morales
Preparar cédula de auditoría que incluya existencias dañadas y de lento movimiento localizadas durante el inventario. Comentar estos casos con el responsable del almacén y sentar bases para la revisión final de la estimación de inventarios obsoletos (financieramente)	<b>-D-</b>	20/01/06	Julio Morales
Verificar la correcta aplicación contable del corte de documentación.	<b>-D-</b>	21/01/06	Julio Morales
Con base en las pruebas selectivas efectuadas el día del inventario físico, verificar las listas de valuación existentes considerando: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Número o clave de los marbetes.</li> <li>• Descripción del artículo.</li> <li>• Cantidad y unidad de medida (piezas, juegos, kilogramos, y otros)</li> </ul>			
Verificar los costos unitarios de la lista de valuación con los registros correspondientes del departamento de contabilidad. Considerar el resultado del trabajo realizado y en su caso, efectuar pruebas adicionales.	<b>-D-</b>	21/01/06	Julio Morales
Hacer pruebas sobre la corrección aritmética de la lista de valuación respecto a unidades físicas y costos unitarios.	<b>-D-</b>	22/01/06	Julio Morales
Revisar los papeles de trabajo que integran los ajustes a libros derivados del inventario físico. Verificar su correcta aplicación contable.	<b>-D-</b>	22/01/06	Julio Morales
Efectuar la prueba de costo o valor de mercado, considerando artículos de precio representativo.	<b>-D-</b>	22/01/06	Julio Morales
Examinar la suficiencia de la estimación de inventarios obsoletos (proponer ajuste, e indicar que dicha estimación no constituye gasto deducible del ISR)	<b>-D-</b>	23/01/06	Julio Morales
Obtener el certificado sobre utilización de los inventarios en la fecha del cierre del ejercicio.	<b>-D-</b>	24/01/06	Julio Morales
Examinar operaciones posteriores a la fecha de cierre anual. Ejercer acción constructiva para corregir situaciones irregulares.	<b>-D-</b>	24/01/06	Julio Morales

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 19/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 20/12/05</b>
<b>Programas de auditoría”</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-18 7/11</b>

<b>INVENTARIOS</b>			
<b>PROCEDIMIENTOS</b>	<b>CÉDULA</b>	<b>FECHA</b>	<b>AUDITOR</b>
Verificar el ingreso posterior de la mercadería en tránsito	<b>-D-</b>	24/01/06	Julio Morales
Revisar las solicitudes de destrucción de producto vencido y/o en mal estado dirigidas a la SAT. Verificar si la SAT envió a un auditor fiscal, de no haberlo enviado en un período superior a 30 días hábiles, verificar que exista acta notarial por la destrucción de dicho producto. Verificar la periodicidad con que se realizan este tipo de solicitudes, ya que existe un monto elevado de producto en mal estado.	<b>-D-</b>	24/01/06	Julio Morales
Solicitar contratos de mercadería en consignación. (si existiera)	<b>-D-</b>	24/01/06	Julio Morales
Evaluar controles internos relacionados con las existencias físicas de inventarios tales como: Kardex, Registros auxiliares, registros computarizados, resguardos, ubicación, seguros, y otros.	<b>-D-</b>	24/01/06	Julio Morales

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 19/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 20/12/05</b>
<b>Programas de auditoría”</b>			<b>AI 31/12/05</b>	<b>Y-18 8/11</b>

<b>CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR</b>			
<b>PROCEDIMIENTOS</b>	<b>CÉDULA</b>	<b>FECHA</b>	<b>AUDITOR</b>
<b>PRIMERA FASE</b>			
Preparar cédula de referencia permanente que incluya los siguientes datos relativos a los diez proveedores mas importantes de la empresa:	<b>-K-</b>	20/01/06	Julia Ruíz
<ul style="list-style-type: none"> <li>Determinación o razón social y domicilio</li> <li>Clase o tipo de mercaderías que surte a la empresa</li> <li>Monto promedio anual de compras.</li> </ul>			
A través de observaciones directas y otros procedimientos de auditoría, dar respuesta al cuestionario de control interno aplicable a esta área.	<b>-K-</b>	20/01/06	Julia Ruíz
Obtener un resumen de los contratos de préstamo celebrados	<b>-K-</b>	21/01/06	Julia Ruíz
<b>SEGUNDA FASE</b>			
Obtener o preparar cédula transitoria que incluya una relación analítica de las cuentas por pagar a proveedores. Emplear esta cédula para fines de control de solicitudes de confirmación.	<b>-K-</b>	22/01/06	Julia Ruíz
Confirmar saldos a favor de los proveedores.	<b>-K-</b>	23/01/06	Julia Ruíz
Preparar cédula que muestre el resultado de la confirmación: no contestadas, inconformes y devueltas por el correo, inclusive para localizar pasivos no registrados.	<b>-K-</b>	23/01/06	Julia Ruíz
Determinar la correcta aplicación de las cuentas por pagar a corto y largo plazo. Incluir esta información en papeles de trabajo.	<b>-K-</b>	24/01/06	Julia Ruíz
Examinar los movimientos de las cuentas por pagar a proveedores en el ejercicio posterior auditado, con el fin de determinar:	<b>-K-</b>	25/01/06	Julia Ruíz
<ul style="list-style-type: none"> <li>Que los pasivos realmente correspondan al periodo contable examinado.</li> <li>Pasivos no registrados en el ejercicio sujeto a revisión.</li> </ul>			
Obtener o preparar cédula de auditoría que incluya la siguiente información relativa a los documentos por pagar:	<b>-K-</b>	26/01/06	Julia Ruíz
<ul style="list-style-type: none"> <li>Fecha de expedición, aceptación y vencimiento</li> <li>Capital financiado en cada documento e intereses relacionados</li> <li>Tasa de interés valor nominal de cada documento y tasa de interés</li> <li>Garantías otorgadas por la empresa y avales</li> </ul>			
Clasificar los documentos por pagar por concepto, considerando el origen del pasivo. Incluir esta información en cédulas de auditoría.	<b>-K-</b>	27/01/06	Julia Ruíz
Con base en las cifras de los registros contables, llevar a cabo un arqueo de las copias de los documentos por pagar y/o de la documentación origen de los pasivos. Establecer si existen pasivos no registrados.	<b>-K-</b>	28/01/06	Julia Ruíz
Solicitar confirmación de saldos: Incluir aquellas entidades que teniendo movimiento en el ejercicio estén con saldo cero.	<b>-K-</b>	28/01/06	Julia Ruíz
Preparar cédula que muestre el resultado del procedimiento de confirmación.	<b>-K-</b>	28/01/06	Julia Ruíz
Examinar pagos posteriores de solicitudes de confirmación no contestadas, devueltas por el correo e inconformes.	<b>-K-</b>	28/01/06	Julia Ruíz
Examinar saldos de cuentas por pagar especiales, tales como cuentas por liquidar y cuentas por pagar afiliadas. En el caso de cuentas por pagar afiliadas deberá realizarse pruebas adicionales como solicitud de integración contable y documentos que soporten dichos registros contables. Realizar confirmación de saldos. Solicitar contratos.	<b>-K-</b>	28/01/06	Julia Ruíz
Solicitar cartera de proveedores y cuentas por pagar para realizar análisis de morosidad y para determinar índices de rotación de pago de obligaciones. Analizar razonabilidad de morosidad. Confirmar abogados para establecer si existen litigios en contra de la compañía.	<b>-K-</b>	28/01/06	Julia Ruíz

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 19/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 20/12/05</b>
<b>Programas de auditoría”</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-18 9/11</b>

<b>VENTAS</b>			
<b>PROCEDIMIENTOS</b>	<b>CÉDULA</b>	<b>FECHA</b>	<b>AUDITOR</b>
<b>PRIMERA FASE</b>			
Preparar o actualizar gráfica de flujo que muestre la corriente operacional del sistema de ventas en vigor.	<b>-S-</b>	22/01/06	Beto Monge
Preparar cédula de referencia permanente que muestre los artículos representativos de las principales ventas celebradas en la empresa.	<b>-S-</b>	23/01/06	Beto Monge
Con base en pruebas selectivas y de acuerdo con la secuencia de la corriente operacional, verificar los procedimientos que constituyen el sistema de ventas.	<b>-S-</b>	24/01/06	Beto Monge
Considerar lo siguiente:	<b>-S-</b>	25/01/06	Beto Monge
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Que los documentos o formularios que intervienen estén prenumerados y expedidos secuencialmente.</li> <li>• Correctos cálculos y autorizaciones.</li> <li>• Correcta y oportuna aplicación contable.</li> </ul>			
Dar respuesta al cuestionario de control interno aplicable a esta área.			
Solicitar listado de precios autorizado y actualizado.			
<b>SEGUNDA FASE</b>			
Obtener copia de la cédula de trabajo que resuma las ventas o ingresos, base para el cálculo del impuesto al valor agregado.	<b>-S-</b>	26/01/06	Beto Monge
Verificar acumulación y cálculo de impuestos al valor agregado y examinar su correcto pago.	<b>-S-</b>	27/01/06	Beto Monge
Verificar la correcta aplicación contable de facturas y remisiones por un período:	<b>-S-</b>	28/01/06	Beto Monge
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Anterior a la fecha de cierre</li> <li>• Posterior a la fecha de cierre.</li> </ul>			
Verificar las facturas expedidas en cuanto a fechas, descripciones, cálculos, y otros contra:	<b>-S-</b>	28/01/06	Beto Monge
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Pedidos</li> <li>• Remisiones.</li> </ul>			
Solicitar notas de crédito que puedan estar afectando las ventas.	<b>-S-</b>	29/01/06	Beto Monge
Hacer pruebas específicas de ventas mensuales revisando el correlativo de facturas, observando cumplimiento de aspectos fiscales y correcta aplicación de precios.	<b>-S-</b>	30/01/06	Beto Monge
Revisión de descuentos concedidos así como la autorización correspondiente.	<b>-S-</b>	30/01/06	Beto Monge
Verificar listados de facturas en poder de los visitadores médicos y establecer razonabilidad de recuperación. Realizar arqueos sorpresivos.	<b>-S-</b>	31/01/06	Beto Monge
Efectuar prueba global del crédito y débito fiscal, comparando en forma mensual el saldo registrado en contabilidad con la declaración del IVA y el libro de compras y ventas. Analizar solicitudes de devolución de crédito fiscal.	<b>-S-</b>	31/01/06	Beto Monge

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 19/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 20/12/05</b>
<b>Programas de auditoría”</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-18 10/11</b>

<b>COSTO DE VENTAS</b>			
<b>PROCEDIMIENTOS</b>	<b>CÉDULA</b>	<b>FECHA</b>	<b>AUDITOR</b>
<b>PRIMERA FASE</b> Con base en pruebas selectivas y de acuerdo con la secuencia de la corriente operacional, verificar los procedimientos que constituyen el sistema de costos. Considerar lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Que los documentos o formularios que intervienen estén prenumerados y expedidos secuencialmente.</li> <li>• Correctos cálculos y autorizaciones.</li> <li>• Correcta y oportuna aplicación contable.</li> </ul> Dar respuesta al cuestionario de control interno aplicable a esta área.	<b>-T-</b>	24/01/06	Julio Morales
<b>SEGUNDA FASE</b> Comparar las facturas expedidas en cuanto a fechas, descripciones, cálculos, con: <ul style="list-style-type: none"> <li>• Pedidos</li> <li>• Remisiones.</li> </ul> En forma inversa, comparar por pruebas pedidos y remisiones con las correspondientes facturas.	<b>-T-</b>	25/01/06	Julio Morales
Verificar el cierre de operaciones al cierre del ejercicio. Prestar especial atención al último pedido surtido en el año y su remisión y facturación, así mismo como la primera remisión del año siguiente y su facturación.	<b>-T-</b>	26/01/06	Julio Morales
Examinar determinación de los costos unitarios de la mercadería comprada localmente y la que se importa.	<b>-T-</b>	27/01/06	Julio Morales
Examen de prorrateos de documentación.	<b>-T-</b>	28/01/06	Julio Morales
Análisis de la operatoria de los costos unitarios según sistema contable.	<b>-T-</b>	28/01/06	Julio Morales
Establecer si los costos se encuentran por debajo de los precios de venta de acuerdo a políticas establecidas por la junta directiva de la compañía.	<b>-T-</b>	29/01/06	Julio Morales
Efectuar prueba del costo de producción y costo de ventas relacionando esta prueba con la revisión de los inventarios. El objetivo de la revisión de los costos es determinar los consumos de materias primas, consumo de materiales, accesorios, así como de la mano de obra y gastos de fabricación utilizados en la producción, de tal manera que sea posible determinar el costo unitario de producción de los productos terminados, considerando la variación de los inventarios inicial y final de productos en proceso.	<b>-T-</b>	30/01/06	Julio Morales
	<b>-T-</b>	31/01/06	Julio Morales

<b>Farmacéutica El Oso Gris, S.A.</b>	<b>HP: JM</b>	<b>FECHA 19/12/05</b>	<b>RP: RE</b>	<b>FECHA 20/12/05</b>
<b>Programas de auditoría”</b>			<b>Al 31/12/05</b>	<b>Y-18 11/11</b>

<b>GASTOS DE OPERACIÓN</b>			
<b>PROCEDIMIENTOS</b>	<b>CÉDULA</b>	<b>FECHA</b>	<b>AUDITOR</b>
<b>PRIMERA FASE</b>			
Extractar los contratos cuyas cláusulas originan cargos a gastos de operación de la empresa.	<b>-U-</b>	29/01/06	Julia Ruíz
Incluir en la cédula estadística de políticas contables significativas un resumen de las bases para cargos importantes y recurrentes a los resultados de operación.	<b>-U-</b>	29/01/06	Julia Ruíz
Solicitar a los directivos a cargo del área contable, que el personal de la empresa prepare resúmenes mensuales comparativos de las cuentas y subsecuentes de gastos de operación.	<b>-U-</b>	29/01/06	Julia Ruíz
A través de observaciones directas y otros procedimientos de auditoría necesarios en las circunstancias, dar respuesta al cuestionario de control interno aplicable a esta área	<b>-U-</b>	30/01/06	Julia Ruíz
<b>SEGUNDA FASE</b>			
Examinar la evidencia documental que respalde gastos de operación, poniendo especial atención en lo siguiente:	<b>-U-</b>	30/01/06	Julia Ruíz
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Requisitos internos y fiscales de los comprobantes.</li> <li>• Que los gastos correspondan a las actividades propias del giro de la empresa.</li> <li>• Que los gastos sean proporcionales en relación con los volúmenes de recursos que maneja la empresa.</li> <li>• Correcta aplicación contable.</li> </ul>			
Preparar cédula de auditoría que incluya los siguientes casos de excepción:	<b>-U-</b>	30/01/06	Julia Ruíz
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Gastos que no reúnan requisitos internos y/o fiscales.</li> <li>• Gastos extraordinarios y no recurrentes.</li> <li>• Gastos que no corresponden al período sujeto a examen.</li> </ul>			
Verificar los cargos a gastos por medio de las siguientes pruebas globales:	<b>-U-</b>	31/01/06	Julia Ruíz
Estimaciones:			
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Cuentas de cobro dudoso.</li> <li>• Obsolescencia y lento movimiento de inventarios</li> <li>• Depreciaciones</li> <li>• Amortizaciones</li> </ul>			
Provisiones para:	<b>-U-</b>	31/01/06	Julia Ruíz
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Indemnizaciones</li> <li>• Gratificaciones</li> <li>• Rentas</li> <li>• Bonificaciones</li> <li>• Vacaciones</li> <li>• Otros conceptos</li> </ul>			
Revisar las primeras salidas de efectivo del siguiente período contable a fin de localizar gastos no registrados en el ejercicio sujeto a examen.	<b>-U-</b>	31/01/06	Julia Ruíz
Revisión de correlativo de cheques voucher, realizando el papel de trabajo correspondiente.	<b>-U-</b>	31/01/06	Julia Ruíz
Verificar la correcta clasificación de gastos operativos (administración y venta) así como del costo de producción y venta.	<b>-U-</b>	31/01/06	Julia Ruíz
Hacer pruebas globales y específicas de sueldos, así como cálculo y pago de comisiones a los visitadores médicos. Obtener información amplia sobre el cálculo y pago de comisiones.	<b>-U-</b>	31/01/06	Julia Ruíz

## CONCLUSIONES

- 1) Los procedimientos analíticos constituyen una parte fundamental en la planeación de la auditoría en una empresa farmacéutica ya que permiten identificar las principales áreas y aspectos a examinar, y de esta manera desarrollar la estrategia de auditoría en los que la naturaleza, alcance y oportunidad de los mismos, son determinados a juicio del auditor, los que pueden variar, dependiendo de la naturaleza de la entidad, así como del volumen de las operaciones que pueda tener en un período determinado.
- 2) Los procedimientos analíticos aplicados en la planeación de auditoría, utilizan información en conjunto, es decir información financiera y no financiera, en los que se realizan comparaciones, cálculos, indagaciones, inspecciones y observaciones para analizar y desarrollar expectativas sobre las relaciones entre los datos financieros y de operación, los cuales pretenden identificar transacciones o eventos específicos poco comunes como cambios en la contabilidad, cambios en el negocio, fluctuaciones casuales o errores importantes que sirvan al auditor para obtener un amplio conocimiento del cliente previo a realizar la auditoría de estados financieros.
- 3) Cuando el auditor determina a través de la aplicación de procedimientos analíticos, fluctuaciones o relaciones significativas que son inconsistentes con otra información relevante, o que se desvían de las cantidades pronosticadas, debe investigar y obtener explicaciones adecuadas y evidencia apropiada, lo que se logra a través de la técnica de investigación, valiéndose de entrevistas, análisis de las operaciones que tienen lugar en el negocio del cliente, y del análisis de estados financieros, o bien a través de la aplicación de otros procedimientos de auditoría basados en los resultados de dichas investigaciones.
- 4) Los procedimientos analíticos aplicados por el auditor, deben documentarse a través de papeles de trabajo de acuerdo con la Norma Internacional de Auditoría No. 230, la cual expone que el auditor debe preparar papeles de trabajo que sean suficientemente completos y detallados para proporcionar una comprensión global de la auditoría, ya que estos son importantes para soportar la opinión del auditor.

- 5) La aplicación de procedimientos analíticos en la etapa de planeación se enfoca al aumento en cuanto al conocimiento del negocio del cliente, y de las transacciones y eventos ocurridos en períodos anteriores e identificar áreas que puedan representar riesgos a nivel financiero y operacional que puedan estar afectando a la compañía.
  
- 6) Por todo lo anteriormente expuesto, se concluye que la hipótesis planteada en el plan de investigación cuyo tema es "PROCEDIMIENTO ANALÍTICO COMO PARTE FUNDAMENTAL DE LA PLANEACIÓN DE UNA AUDITORÍA EXTERNA EN UNA EMPRESA FARMACÉUTICA" se ha cumplido satisfactoriamente, tomando en cuenta en que todos los estudios realizados confirman la misma. La hipótesis indica lo siguiente: " ¿Deberán aplicarse procedimientos analíticos durante el proceso de planeación de auditoría de una empresa farmacéutica, debido a que permiten al auditor obtener una comprensión general del contenido de los estados financieros y cambios operacionales o contables significativos, ayudando a determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas y procedimientos de auditoría; proporcionando una base para determinar la trayectoria que la revisión y los principales rubros a examinar, identificando las áreas críticas, las áreas de riesgo probable y las áreas importantes y de esta manera desarrollar una auditoría eficaz y eficiente?"

## RECOMENDACIONES

1. En la fase de planeación de auditoría de estados financieros de una empresa farmacéutica, el Contador Público y Auditor debe desarrollar la estrategia del trabajo a realizar, para lo cual debe aplicar procedimientos analíticos, ya que estos le servirán para identificar las áreas importantes, de riesgo probable y las áreas críticas, así como también fluctuaciones, cambios, transacciones inusuales o eventos poco comunes, lo que le permitirá obtener el conocimiento suficiente de la compañía, así como del ambiente en el cual opera, principalmente en cuanto a la identificación de situaciones que puedan representar riesgos para la misma y de esta manera determinar adecuadamente la naturaleza y alcance de las pruebas de auditoría.
2. Durante la planeación de auditoría, el Contador Público y Auditor debe poseer la capacidad de analizar e interpretar la información en conjunto ya sea financiera o no financiera, e interrelacionarla entre sí, a través de técnicas de auditoría tales como: estudio general, análisis, inspección, investigación, confirmación, cálculo, observación, comprobación, conciliación, verificación, comparación, rastreo, y conteo y de esta manera y de acuerdo a su pericia y experiencia, poder obtener evidencia suficiente y competente para formarse un juicio adecuado sobre la posición financiera de la compañía.
3. El Contador Público y auditor, debe investigar y obtener explicaciones adecuadas así como la evidencia suficiente y competente de las partidas inusuales fluctuaciones o relaciones significativas que son inconsistentes con otra información relevante, o que se desvían de las cantidades pronosticadas determinadas a través de la aplicación de procedimientos analíticos, debido a que ello constituye el punto de partida para determinar la susceptibilidad o posible existencia de situaciones que puedan constituirse en riesgos de negocio, y de esta manera determinar adecuadamente la naturaleza y alcance de las pruebas sustantivas de auditoría.
4. Elaborar papeles de trabajo relacionados con los procedimientos analíticos aplicados durante la fase de la planeación ya que en los mismos se deben detallar las pruebas, relaciones y cálculos realizados, la información que se ha obtenido así como las conclusiones a las que se ha llegado, debido a que los mismos constituyen el único eslabón tangible entre el trabajo de auditoría y la opinión del auditor.

5. Aplicar como parte del proceso de planeación de auditoría, procedimientos analíticos, ya que esto permite obtener evidencia importante que permita determinar adecuadamente la estrategia de auditoría y a su vez disminuir el nivel de riesgo.
  
6. De conformidad con la hipótesis planteada, y los resultados alcanzados las firmas de auditoría indudablemente, deben tomar en cuenta la aplicación de procedimientos analíticos en la planeación de auditoría, ya que lo conducen hacia la identificación de riesgos y de allí determinar la estrategia de auditoría la cual establece la dirección de la misma y vincula un entendimiento del negocio del cliente con el enfoque del trabajo.

**BIBLIOGRAFÍA**

1. Arens Alvin, Loebbecke James, Auditoría Un Enfoque Integral, México, Pretice may Hispanoamericana, S.A. sexta edición, 1996, 918 páginas.
2. Auditing Standards Borrada, Statements of auditing standards, S.A.S. Nueva Cork, E.U.A. Instituto Americano de Contadores Públicos y Auditores, A.I.C.P.A., 1995, 273 páginas.
3. Cepeda Alonso, Gustavo, Auditoría y Control Interno, Editorial Mc Graw Hill, Interamericana editores, S.A., Santa Fe Bogotá Colombia, primera edición, 1997, 227 páginas.
4. Comité Internacional de prácticas de auditoría, Normas Internacionales de auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. edición de septiembre 2006 en Equus Impresores, S.A. de C.V. 476 páginas.
5. Congreso de la República, Código de comercio Decreto 2-70 y sus reformas, Guatemala, C.A., 218 páginas.
6. Congreso de la República de Guatemala, Código de Salud, decreto 90-97 y sus reformas, Guatemala, C.A. 51 páginas.
7. Congreso de la República de Guatemala, Ley del Impuesto Extemporáneo y Temporal de Apoyo a los Acuerdos de Paz, Decreto 19-04, 7 páginas.
8. Congreso de la República, Ley del Impuesto Sobre la Renta, Decreto 26-92 y sus reformas, 34 páginas.
9. Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 y sus reformas, 38 páginas.
10. Colmes, Arthur W. Auditoría Principios y procedimientos, volumen I, teoría y problemas, primera edición en español, México, UTEHA, S.A. DE C.V. 1982, 442 páginas.

11. E.F. Brigham, Finanzas en Administración, Nueva editorial Interamericana S.A. de C.V., México séptima edición, enero 1985, 211 páginas.
12. Franklin F, Enrique Benjamín, Auditoría Administrativa, Editorial Mc Graw-Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V. México Primera edición, noviembre 2000, 568 páginas.
13. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, No. 1-46, comisión de Principios de Contabilidad y Normas de Auditoría, 12ª impresión, Guatemala, 1992.
  - 13.a Normas de auditoría 1-18
  - 13.b Normas de auditoría 19-26
  - 13.c Normas de auditoría 27-33
  - 13.d Normas de auditoría 34-36
  - 13.e Normas de auditoría 37-42
  - 13.f Normas de auditoría 43
  - 13.g Normas de auditoría 44-46
14. Kell Ziegler, Auditoria Moderna, traductor C.P. Alberto García Mendoza, Editorial Continental, S.A. de C.V. primera edición, México, 1997, 211 páginas.
15. Kohler, Eric L. Diccionario para Contadores, primera edición, México, UTHEA, S.A. de C.V., 1982, 717 páginas.
16. Lawrence Charles, Procedimientos de Auditoría, editorial Herrero Hermanos, sucesores, S.A., primera edición, agosto 1971, 120 páginas.
17. Mendivil Escalante, Victor Manuel, Elementos de Auditoría, Edamsa Impresiones, impreso en México, quinta edición, 2004, 143 páginas.
18. Mora Montes, Ricardo, Auditoría de Estados Financieros para Contadores Públicos, Tomo I editorial bosque de Tabachines No. 44, segunda edición, México, D.F., octubre 2000, 223 páginas.

19. O. Greco y A. Godoy, Diccionario contable y comercial, Valletta Ediciones, Argentina, abril 2003, segunda edición, 1005 páginas.
20. Perdomo Salguero, Mario Leonel, Análisis e Interpretación de Estados Financieros Tomo 1, ediciones contables, administrativas ECA, primera edición, Guatemala, marzo 2003, 162 páginas.
21. Perdomo Salguero, Mario Leonel, Análisis e Interpretación de Estados Financieros, Tomo 2, ediciones contables, administrativas ECA, tercera edición, Guatemala, marzo 2003, 187 páginas.
22. Pérez Toraño, Luis Felipe, Auditoría de Estados Financieros, teoría y práctica, McGraw.Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V., México primera impresión, 1999, 267 páginas.
23. Real academia de la lengua, Diccionario de la Lengua Española, edición electrónica, España: Espasa, Calpe, S.A., 1995.
24. Rodríguez Leonardo, Planificación, organización y dirección de la pequeña empresa, Cincinnati, USA, South Western Publishing, 1980, 247 páginas.
25. Sánchez Alarcón, Francisco Javier, Programas de Auditoría, Impreso en México, Reproflo S.A. de C.V., 2001, 289 páginas.
26. Villanueva Carlos, La industria farmacéutica en América latina, Instituto Mexicano del Seguro Social, Secretaría General, Departamento de Asuntos internacionales, Impreso en México, 1992, 255 páginas.
27. W. Cook John, Auditoría, Editorial Iteramericana, S.A. de C.V., México 1988, primera edición, 615 páginas.
28. W.A. Patón, Manual del Contador – Tomo II, Primera Edición, Unión Tipográfica Editorial, 1983.

29. Willingham, Jhon, J, Ph, Auditoría, Conceptos y Métodos, editorial McGraw Hill, México, primera edición, 1984, 466 páginas.