

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

The seal of the University of San Carlos of Guatemala is a circular emblem. It features a central figure of a man in a crown and robes, possibly a saint or a historical figure, seated on a horse. The figure is surrounded by various heraldic symbols, including a castle, a lion, and a cross. The Latin text "UNIVERSITAS SAN CAROLINI CONSPICUA CAROLINA ACADEMIA COACTEMALENSIS INTER CETRA" is inscribed around the perimeter of the seal.

**"PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS
DE UNA EMPRESA COMERCIAL QUE IMPORTA Y DISTRIBUYE
QUESOS Y VINOS"**

ANGELA VIRGINIA PANIAGUA CASTILLO

CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA

GUATEMALA, NOVIEMBRE DE 2011

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**"PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS
DE UNA EMPRESA COMERCIAL QUE IMPORTA Y DISTRIBUYE
QUESOS Y VINOS"**

TESIS

PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

POR

ANGELA VIRGINIA PANIAGUA CASTILLO

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE

CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA

EN EL GRADO ACADÉMICO DE

LICENCIADA

Guatemala, noviembre de 2011

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

Decano	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal 1	Lic. M.S.c. Albaro Joel Girón Barahona
Vocal 2	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero
Vocal 3	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal 4	P.C. Edgar Arnoldo Quiché Chiyal
Vocal 5	P.C. José Antonio Vielman

EXONERADA DE LOS EXÁMENES DE ÁREAS PRÁCTICAS BÁSICAS

De conformidad con los requisitos establecidos en el Capítulo III, artículos 15 y 16. del Reglamento para la Evaluación Final de Exámenes de Áreas Prácticas Básicas y Examen Privado de Tesis y el inciso 6.4 del punto 6.4.1, del Acta 29-2007 de la sesión celebrada por Junta Directiva el 16 de octubre de 2007.

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

PRESIDENTE	Lic. Mario Danilo Espinoza Aquino
SECRETARIO	Lic. Felipe Hernández Sincal
EXAMINADOR	Lic. Guillermo Javier Cuyún González

Guatemala 26 de enero de 2010

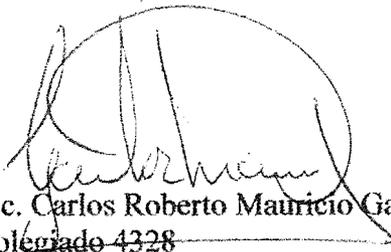
Licenciado
José Rolando Secaída Morales
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas
Universidad de San Carlos de Guatemala

Respetable Señor Decano:

De conformidad con la providencia DIC.AUD.016-2008 emitida por la Decanatura de la Facultad de Ciencias Económicas, fui designado como asesor de tesis de la alumna Ángela Virginia Paniagua Castillo, quien efectuó la investigación del punto de tesis titulado PLANEACION DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS DE UNA EMPRESA COMERCIAL QUE IMPORTA Y DISTRIBUYE QUESOS Y VINOS, el cual deberá presentar para poder someterse al examen de graduación profesional, previo a optar al título de Contador Público y Auditor en el grado académico de Licenciada.

El trabajo presentado por la alumna Paniagua Castillo, reúne los requisitos profesionales exigidos por la Universidad de San Carlos y estimo que es un buen aporte tanto para los estudiantes como para catedráticos interesados en conocer el tema en mención.

Atentamente,


Lic. Carlos Roberto Mauricio García
Colegiado 4328



Lic. Carlos R. Mauricio García

Contador Público y Auditor, Colegiado No. 4328
48 Avenida "A" 3-37, Zona 11 Molino de las Flores I, Teléfono 2431 3887



FACULTAD DE CIENCIAS
ECONOMICAS

Edificio "S-8"

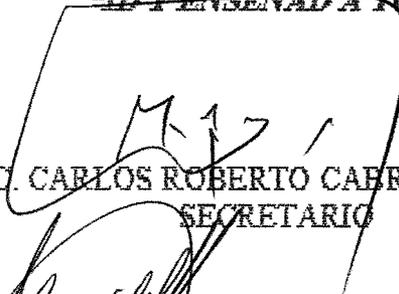
Ciudad Universitaria, Zona 12
GUATEMALA, CENTROAMERICA

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
SIETE DE NOVIEMBRE DE DOS MIL ONCE.**

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.1, subinciso 5.1.1 del Acta 30-2011 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 31 de octubre de 2011, se conoció el Acta AUDITORIA 177-2011 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 19 de agosto de 2011 y el trabajo de Tesis denominado: "PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS DE UNA EMPRESA COMERCIAL QUE IMPORTA Y DISTRIBUYE QUESOS Y VINOS", que para su graduación profesional presentó la estudiante ANGELA VIRGINIA PANIAGUA CASTILLO, autorizándose su impresión.

Atentamente,

~~"ID Y ENSEÑAD A TODOS"~~


LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO




LIC. JOSE ROLANDO SCAIDA MORALES
DECANO



Smp.


Ingrid
REVISSALCO

DEDICATORIA

A DIOS: Por ser mi fuente de sabiduría y entendimiento en todo momento.

A LA SANTÍSIMA VIRGEN DE LA SOLEDAD DE LA ESCUELA DE CRISTO: Por ser ejemplo de amor, paciencia y ser mi intermediaria con Dios.

A MI ESPOSO: Por ser mi compañero, mi confidente, mi amigo fiel... y por estar siempre allí dándome ánimo cuando he desfallecido. Gracias por confiar en mí.

A MI HIJA FÁTIMA: Por ser esa luz que irradia pureza y amor en mi vida cada día que despierto... Gracias por ser mi inspiración para continuar luchando.

A MIS PADRES ANGEL Y LYDIA: Que este triunfo sea una pequeña recompensa a sus innumerables esfuerzos... Gracias por ser un ejemplo para mi vida.

A MIS HERMANOS JUAN PABLO Y CATHERINE: Por su cariño, consejos y ayuda incondicionales, los quiero mucho.

A MIS ABUELITOS: Luis, Chucita, Juan, Tere (Q.E.P.D.), que donde quiera que se encuentren sepan que siempre los llevo en mi corazón.

A MIS TÍOS Y TÍAS: Principalmente a usted Tía Toma, por ser como una segunda madre para mí.

A MIS AMIGOS: Principalmente a Ingrid, Maribel y Mónica por los momentos tan especiales que hemos vivido... gracias por su amistad y éxitos en su vida profesional.

A MI SUPERVISOR DE TESIS: Lic. Francisco Israel Ayala Morales, gracias por sus sabios consejos y que Dios lo continúe iluminando para formar profesionales de éxito.

A LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA: Por haber sido templo del saber y refugio de mi formación como profesional.

ÍNDICE

Introducción

i

CAPÍTULO I

EMPRESAS COMERCIALES IMPORTADORAS DE QUESOS Y VINOS

1.1	Empresa Comercial	1
1.2	Reseña histórica de la importadora de quesos y vinos	3
1.3	Constitución legal de la importadora	5
1.4	Organización administrativa	7
1.5	Naturaleza de sus operaciones	10
1.6	Aspectos fiscales y legales	10

CAPÍTULO II

EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR Y LA INFORMACIÓN FINANCIERA CONTABLE

2.1	Antecedentes históricos de la profesión	12
2.2	Organismos que regulan la profesión	12
2.3	Responsabilidad profesional del Contador Público y Auditor	14
2.3.1	Responsabilidad Legal	14
2.3.2	Responsabilidad Moral y Ética	16
2.3.3	Requisitos éticos a considerar por el Auditor para la aceptación de un trabajo	16
2.4	Múltiples funciones del Contador Público y Auditor	23
2.4.1	Como profesional independiente	23
2.4.2	Como profesional dependiente	23
2.5	Origen de la información contable	24
2.6	Naturaleza de la información contable	24
2.7	Características de la información contable	25
2.8	Utilidad de la información contable	27
2.9	Definición y concepto de Estados Financieros	28
2.10	Clasificación de los Estados Financieros	29
2.11	Principales Estados Financieros	30
2.11.1	Balance General	31
2.11.1.1	Activos	31
2.11.1.2	Pasivos	32
2.11.2	Estado de Resultados	35
2.11.2.1	Ingresos	35
2.11.2.2	Costos y Gastos	35
2.11.3	Estado de cambios en el patrimonio neto	37
2.11.4	Estado de Flujo de efectivo	38
2.11.4.1	Métodos de información sobre flujos de efectivo de las actividades de operación	39
2.11.5	Notas a los Estados Financieros	40

**CAPÍTULO III
CONCEPTOS RELACIONADOS CON LA PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA DE
ESTADOS FINANCIEROS**

3.1	Definición de planeación	43
3.1.1	Planeación Técnica	44
3.1.2	Planeación Administrativa	44
3.2	Objetivos de la planeación	44
3.3	Importancia de la planeación	45
3.4	Responsabilidad de la planeación	46
3.5	Carta Compromiso de auditoría	46
3.5.1	Componentes de la carta compromiso	47
3.5.2	Carta de Compromiso en auditorías recurrentes	49
3.5.3	Aceptación de un cambio en el trabajo	49
3.6	Memorando de planeación	50
3.6.1	De los cambios importantes en la estrategia general de auditoría	52
3.7	Papeles de trabajo	52
3.8	Programas de auditoría	53
3.8.1	Aseveraciones o afirmaciones de la administración	55
3.8.2	Finalidad de los programas de trabajo	56
3.8.3	Tipos de programas de trabajo	57
3.9	Proceso de planeación	59

**CAPÍTULO IV
LINEAMIENTOS DE LA PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS
FINANCIEROS DE UNA EMPRESA COMERCIAL QUE IMPORTA Y DISTRIBUYE
QUESOS Y VINOS**

4.1	Planeación Técnica	60
4.1.1	Realización de Actividades previas al trabajo	60
4.1.1.1	Evaluar y responder al riesgo del compromiso	60
4.1.1.2	Establecer los términos del trabajo y los requerimientos del servicio al cliente-Carta Compromiso-	65
4.1.2	Realización de la planeación	66
4.1.3	Conocimiento del negocio	66
4.1.3.1	Factores económicos generales y condiciones del comercio que afectan al negocio de una importadora de quesos y vinos, incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable	69
4.1.3.2	Naturaleza de la entidad	70
4.1.3.3	Objetivos y estrategias y riesgos de negocio relacionados	72
4.1.3.4	Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad	74
4.1.3.4.1	Análisis de Estados Financieros	75
4.1.3.5	Control Interno	78
4.1.3.5.1	Ambiente de control	80
4.1.3.5.2	Proceso de evaluación del riesgo por la entidad	83
4.1.3.5.3	El sistema de información, incluyendo los procesos del negocio relacionados, relevantes a la información financiera y la comunicación	85
4.1.3.5.4	Actividades de control	87
4.1.3.5.5	Monitoreo de controles	88
4.1.3.6	Técnicas y procedimientos para obtener evidencia de auditoría	89
4.1.3.7	Métodos para documentar el conocimiento del control interno	91
4.1.4	Riesgo e importancia relativa	92

4.1.4.1	Riesgo	92
4.1.4.1.1	Riesgo Inherente	93
4.1.4.1.2	Riesgo de control	93
4.1.4.1.3	Riesgo de detección	94
4.1.4.2	Medición y evaluación del riesgo	94
4.1.4.3	La identificación de áreas de contabilidad complejas incluyendo las que implican estimaciones contables	96
4.1.4.4	La posibilidad de representaciones erróneas, incluyendo la experiencia de períodos pasados o de fraude	97
4.1.4.5	El establecimiento de niveles de importancia relativa para propósitos de auditoría	99
4.1.5	Naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos	100
4.1.5.1	Respuestas globales para atender a los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de Estado Financiero	100
4.1.5.2	Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración	101
4.1.5.2.1	Pruebas de controles	101
4.1.5.2.2	Procedimientos sustantivos	102
4.1.5.3	Evaluación de lo suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría obtenida	103
4.1.6	El trabajo de auditoría interna y su esperado efecto sobre los procedimientos de auditoría externa	103
4.1.7	Otros asuntos	104
4.1.7.1	La posibilidad de que el supuesto de negocio en marcha pueda ser cuestionado	104
4.1.7.2	Condiciones que requieren atención especial, como la existencia de partes relacionadas	106
4.1.7.3	El involucramiento de expertos	107
4.1.7.4	La naturaleza y oportunidad de los informes u otra comunicación con la entidad que se esperan bajo términos del trabajo	108
4.2	Planeación Administrativa	109
4.2.1	Seleccionar el equipo de trabajo	109
4.2.2	Supervisión	110
4.2.3	Control de tiempo	110
4.2.3.1	Aspectos a considerar en la elaboración del presupuesto de tiempo	110
4.2.4	Determinación de honorarios o tarifas	111
4.2.4.1	Otros gastos	113
4.3	Resumen de lineamientos de la planeación de la auditoría de Estados Financieros de una empresa comercial que importa y distribuye quesos y vinos	113

**CAPÍTULO V
PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS DE UNA EMPRESA COMERCIAL QUE IMPORTA Y DISTRIBUYE QUESOS Y VINOS (CASO PRÁCTICO)**

5.1	Introducción	116
5.2	Antecedentes	116
5.3	Planeación Técnica	120
5.3.1	Actividades previas a la realización del trabajo	120
5.3.1.1	Evaluar y responder al riesgo del compromiso	120
5.3.1.2	Establecer los términos del trabajo y los requerimientos del servicio al cliente carta –Carta Compromiso-	125

5.3.2	Proceso de Planeación	125
5.3.2.1	Conocimiento del negocio (Entendimiento de la entidad y su entorno)	126
5.3.2.1.1	Medición y Revisión del Desempeño Financiero de la entidad	133
5.3.3	Control interno	136
5.3.3.1	Medición y Evaluación de Riesgos	144
5.3.3	Identificación de áreas de auditoría importantes	147
5.3.4	Establecimiento de niveles de importancia relativa	148
5.4	Planeación Administrativa	149
5.4.1	Seleccionar el equipo de trabajo	149
5.4.2	Control de tiempo para el personal de auditoría y determinación de honorarios	150
5.4.3	Documentación y Divulgación de Auditoría	151
5.4.3.1	Memorando de planeación	151
5.4.4	Programa General de Auditoría	157
5.4.4.1	Programa de Caja y Bancos	157
5.4.4.2	Programa de Cuentas por cobrar	159
5.4.4.3	Programa de Inventarios	161
5.4.4.4	Programa de Propiedad, planta y equipo	163
5.4.4.5	Programa de Pasivo Corriente	164
5.4.4.6	Programa de Transacciones	165
	Conclusiones	166
	Recomendaciones	168
	Bibliografía	170

INTRODUCCIÓN

Hoy en día las empresas necesitan un flujo de datos constantes y precisos para tomar las decisiones más acertadas, esto con el fin de poder hacerle frente a la intensa competencia a la que están sometidas.

La magnitud del valor de la información es incalculable, ya que aquellas empresas que cuentan con la mayor cantidad y calidad de datos, son las que podrán tomar las mejores decisiones.

Toda la información que generan las empresas a lo largo de un determinado período puede resumirse en los ya tan conocidos Estados Financieros; sin embargo, aquellos que son examinados por un profesional independiente agregan cierto grado de validez a lo que están reflejando, elevando el nivel de confianza que los usuarios han depositado en los mismos.

Este profesional es el Contador Público y Auditor Independiente o Auditor externo, quien previo a examinar los Estados Financieros preparados por una empresa, con base a su profesionalismo y con el propósito de dar su opinión sobre la razonabilidad financiera y los resultados de las operaciones de la empresa, debe planificar el trabajo a realizar.

La planificación, es imprescindible si se pretende que el Contador Público y Auditor realice su trabajo con la máxima eficacia y que el proceso permita disminuir el riesgo de auditoría.

Para la elaboración del presente informe, se tomó como unidad de análisis, la empresa comercial Gouda, S.A., cuya actividad principal lo constituye la importación y distribución de quesos y vinos en Guatemala,

siendo así que el trabajo se encuentre desarrollado en cinco capítulos, tal como se describe a continuación.

En el capítulo I, se dan a conocer las generalidades de la empresa comercial que importa y distribuye quesos y vinos; así como la legislación aplicable a la misma.

En el capítulo II, se dan generalidades de la profesión, así como la responsabilidad legal, moral, ética y profesional derivados del desempeño del Contador Público y Auditor, así como la determinación de la importancia de la información financiera que la empresa objeto de estudio genera, y el grado de fiabilidad que los usuarios depositan en la misma cuando ha sido examinada por un Contador Público y Auditor.

El capítulo III, se enfoca hacia conceptos relacionados con la planeación de la auditoria de estados financieros en sus etapas, planeación técnica y administrativa.

En el capítulo IV, se puntualizan en todos y cada uno, los pasos a seguir por el Contador Público y Auditor externo al planificar una auditoría de Estados Financieros de la empresa analizada, en base a Normas Internacionales de Auditoría.

En el capítulo V, la teoría planteada a lo largo del tema es desarrollada a través un caso práctico.

Finalmente se presentan las conclusiones y recomendaciones derivadas del trabajo de investigación.

CAPÍTULO I

EMPRESAS COMERCIALES IMPORTADORAS DE QUESOS Y VINOS

1.1 Empresa Comercial

La empresa es un grupo social, el cual a través de la administración del capital y trabajo, produce bienes y/o servicios destinados a la satisfacción de las necesidades de una comunidad.

Dependiendo del aspecto que se le considere se puede clasificar a la empresa de la siguiente manera:

1.1.1 Dependiendo del origen del capital

De acuerdo al origen de su capital y a quienes van dirigidas sus actividades, la empresa puede clasificarse en:

1.1.1.1 Empresas Públicas

Entidades que componen el Estado y que en general son creadas por Ley y reguladas por la Contraloría General de Cuentas, pudiendo ser éstas los diversos Ministerios del Gobierno, Organismos y Servicios del Estado, tal como el MICIVI, MINEDUC, MAGA, entre otros.

1.1.1.2 Empresas privadas

Son aquellas empresas donde el capital es de origen privado, éstas pueden ser nacionales o transnacionales, su fin es el lucro y su división depende del giro o actividad que realicen, según el autor Gabriel Alfredo Piloña Ortíz, estas empresas pueden dividirse en tres grandes sectores:

1.1.1.2.1 Sector primario

En esta división se contemplan aquellas entidades que explotan tanto recursos naturales renovables como no renovables, pudiendo hacer mención de las empresas extractivas, cuyo fin es la explotación de diversos recursos naturales; mineras, empresas relacionadas a la extracción y comercialización de recursos minerales no renovables; pesqueras, empresas ligadas a la extracción y explotación de riquezas del mar; agropecuarias, las cuales comprenden tanto actividades agrícolas como ganaderas; y empresas silvícolas, aquellas cuyo fin es cosechar los bosques nativos, tanto para su explotación como para su forestación.

1.1.1.2.2 Sector Secundario

Este sector comprende aquellas entidades que tienen como fin elaborar, convertir materias primas, productos semi-elaborados y productos terminados, con el propósito de negociarlos en el mercado nacional o internacional, en general en esta división se agrupan las empresas industriales.

1.1.1.2.3 Sector Terciario

Sitúa aquellas empresas dedicadas a la prestación de servicios, entre las que se puede hacer mención de constructoras, es decir aquellas que realizan obras públicas y privadas, como la cimentación de calles, carreteras, casas, edificios, etc.; comerciales, cuya función principal lo constituye la compra-venta de productos terminados en donde participan dos intermediarios que son el productor y el consumidor; entidades de Servicios Financieros, cuya función principal es la prestación de servicios de intermediación relacionados con el ámbito de generación de valor a través del dinero, a manera de ejemplo se tiene a los Bancos e Instituciones Financieras, la Oferta y Contratación de Seguros, el

Mercado de Valores, y Otros Servicios Financieros tales como Factoring, Leasing y Casas de Cambio.

Conforme a lo expuesto en párrafos anteriores, la empresa comercial objeto de estudio, se encuentra ubicada primeramente dentro del grupo de instituciones privadas, por que su capital procede del sector privado y sus operaciones son eminentemente lucrativas; así mismo, se le puede localizar dentro del sector terciario de la economía, mismo que agrupa a todas aquellas entidades que se dedican a la intermediación de productos previamente fabricados.

En términos generales, se puede resumir a la empresa comercial como el intermediario entre el productor y el consumidor, siendo su principal actividad la compra-venta de productos terminados.

1.2 Reseña histórica de la importadora de quesos y vinos

Para poder dar a conocer la reseña histórica de la Importadora de Quesos y Vinos objeto de estudio para la elaboración del presente informe, es necesario primeramente dar a conocer el significado del vocablo importación.

Para el efecto se puede tomar como base la definición establecida en el artículo 92 del Acuerdo Ministerial No. 469-2008, aprobado por el Ministerio de Economía, a través del Consejo de Ministros de Integración Económica, Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA-, el cual establece que la importación definitiva, es el ingreso de mercancías procedentes del exterior para su uso o consumo definitivo en el territorio aduanero.

Debe entenderse como territorio aduanero, "El ámbito terrestre, acuático y aéreo de los Estados Parte..." (15:3); los estados parte se encuentran representados por los países centroamericanos, Guatemala, El Salvador, Honduras, Nicaragua y Costa Rica, quienes suscribieron la Resolución No. 223-2008, es decir el Código Aduanero Uniforme Centroamericano mencionado en el párrafo anterior.

Por otro lado, debe considerarse que se habla de importación definitiva, derivado de que existen diversos tipos de regímenes aduaneros por medio de los cuales puede ser internado al territorio un determinado producto o productos; sin embargo, por la naturaleza de la empresa objeto de estudio para el presente informe, es atañible el régimen de importación definitiva, cuya característica fundamental consiste en la generación de obligaciones tributarias para el contribuyente (importador), tal como el pago del Impuesto al Valor Agregado y Derechos Arancelarios a la Importación, acorde al tipo de producto que se importe.

La importación por constituir la internación de productos extranjeros al territorio nacional, permite que exista una mayor diversificación de productos en el mercado, que permitan satisfacer las necesidades del consumidor, objetivo que es perseguido por todas las empresas, independientemente de su naturaleza. Para lograr este objetivo, las empresas realizan planes estratégicos orientados al logro de su fin primordial que es la generación de ganancias, a través del ofrecimiento de productos que satisfagan al cliente, acorde a las necesidades que éste presente.

De allí surge la necesidad de las empresas que se dedican a la actividad de comercio, de diversificar los productos que comercializa, debiendo presentar

al cliente productos novedosos, de buena calidad y a precios accesibles, entre otros, que permitan su satisfacción total. Y la empresa objeto de estudio no es la excepción, ya que desde su creación en el año de 2003, se estipuló que tendría por objeto la importación de productos alimenticios y bebidas en general, incluyendo bebidas alcohólicas, gaseosas, no alcohólicas y cualquier otro tipo de bebida, compra-venta de todo producto comestible, venta de todo producto nacional o importado; enfocando sus esfuerzos a la importación principalmente de quesos y vinos, para su posterior comercialización.

Su misión es la de ofrecer en todo momento productos de calidad a precios justos; identificando, y ajustándose a las necesidades específicas de sus consumidores, con el propósito de brindarles beneficios tangibles y satisfacción total; su visión es ser una empresa reconocida en el país, en cuanto al conocimiento, comercialización y distribución de quesos y vinos exclusivos, de clase mundial.

Acorde a lo indicado en los párrafos anteriores, la empresa objeto de estudio, fue creada en el año de 2003 con la finalidad de constituirse en un líder dentro del país en lo referente a la comercialización de productos importados, particularmente en las ramas de los quesos y vinos, a efecto de llenar las expectativas de sus clientes y satisfacer sus necesidades relacionadas con el consumo de dichos productos; no sólo para cumplir su visión y misión, sino para generar utilidades, y constituirse en una empresa sólida y rentable.

1.3 Constitución Legal de la Importadora de quesos y vinos

Para efectos de la elaboración del presente informe, se tomó como unidad de análisis a una empresa comercial que importa y distribuye quesos y vinos en Guatemala; según Escritura de Constitución No. 100, esta empresa fue creada

bajo la figura de una Sociedad Anónima en fecha 16 de mayo de 2003, conforme lo dispuesto en el Código de Comercio; su Razón Social se estableció como Gouda, S.A., con domicilio fiscal en el Departamento de Guatemala.

El objeto principal de la entidad según dicho documento, corresponde a la importación y exportación de productos alimenticios y bebidas en general, incluyendo bebidas alcohólicas, gaseosas, no alcohólicas y cualquier otro tipo de bebida; compra venta de todo tipo de producto comestible; venta de todo producto nacional o importado, y en general dedicarse a todo tipo de actividades lícitas, ya sean comerciales, industriales, mercantiles, agropecuarias, de servicio y a toda actividad permitida por la Ley.

Gouda, S.A. se constituyó inicialmente con un capital autorizado de dos millones quinientos mil quetzales (Q2,500,000.00) el cual se encontraba representado por dos mil quinientas acciones comunes de igual valor indivisible y de la misma clase, que confieren iguales derechos, con valor nominal de mil quetzales (Q1,000.00) cada una; en la fecha de constitución, fue suscrito y pagado un noventa y cinco por ciento (95%) del Capital Social, es decir dos millones trescientos setenta y cinco mil quetzales (Q2,375,000.00.).

Cabe aclarar que el Capital autorizado posteriormente fue ampliado a veinte millones de quetzales (Q20,000,000.00) estando suscrito y pagado a la fecha el sesenta y siete punto cuarenta y dos por ciento (67.42%) del mismo, es decir un monto de trece millones cuatrocientos ochenta y tres mil quetzales (Q13,483,000.00).

Se encuentra inscrita en el Registro Mercantil de la República de Guatemala, desde el 8 de agosto de 2003, bajo el Número cincuenta y cuatro mil ochocientos (54,800) y su plazo es indefinido.

1.4 Organización Administrativa

La empresa Gouda, S.A. se encuentra presidida por una Asamblea General de Accionistas, órgano máximo de la Sociedad, por quien fue nombrado el Administrador único actual.

El Administrador Único tiene como función principal la dirección de los negocios de la Sociedad, atender a su organización y reglamentar su funcionamiento, por otro lado, es el responsable por la generación oportuna y correcta de la información contable, así mismo tiene la Representación Legal de la Sociedad y el uso de la Razón Social en todos aquellos asuntos y trámites de orden administrativo, ante cualquier autoridad administrativa, o bien aquellos autorizados expresamente por escrito por la Asamblea General de Accionistas; tiene la facultad para nombrar uno o varios Gerentes, acorde a las necesidades de la empresa.

Las cláusulas establecidas en la Escritura de Constitución de la entidad, establecen que las operaciones de la misma deben ser fiscalizadas por uno o varios Auditores o Contadores, acorde a la designación expresa de la Asamblea General de Accionistas; razón por la que se hace necesario hacer mención de este ente externo –Auditor Externo- que depende exclusivamente de aquella, mas no constituye personal directo de la Sociedad.

A la fecha la empresa cuenta con un Gerente General, nombrado por la Asamblea General de Accionistas, cuya función principal es ejercer supervisión

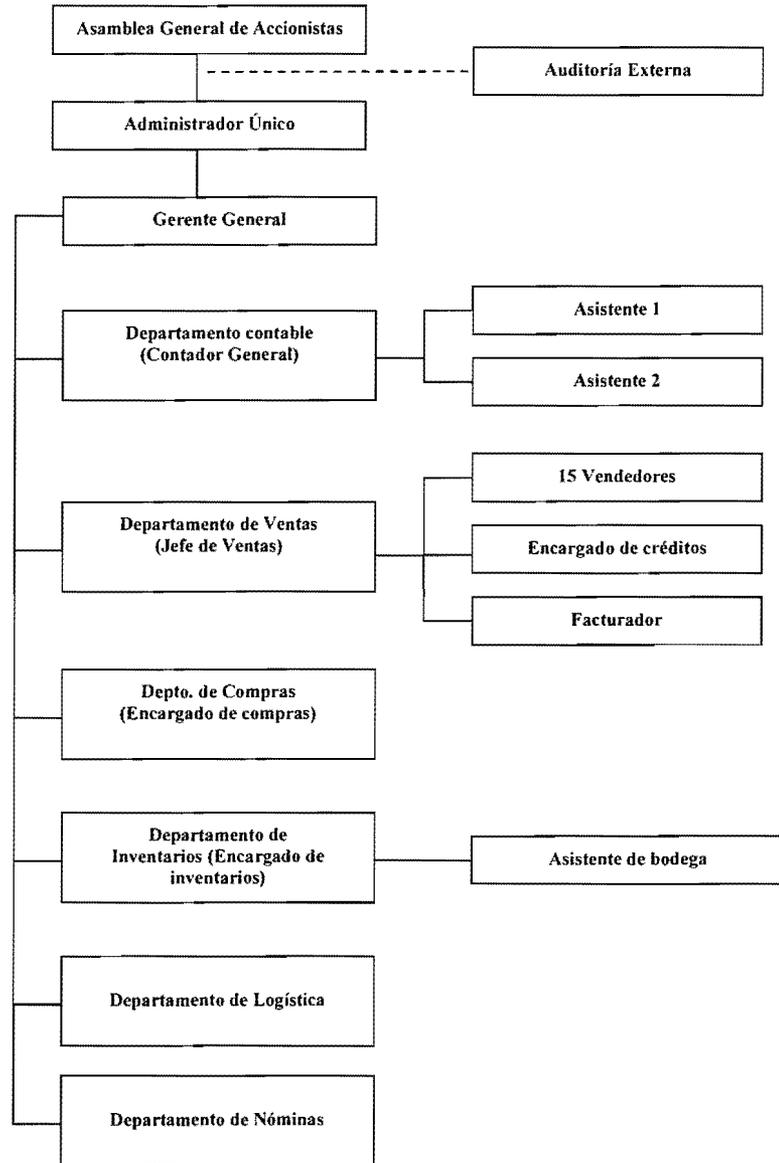
sobre todos los departamentos de la empresa, para velar por su adecuada gestión; bajo el mando del éste se encuentran los departamentos: contable, compras, ventas, logística, inventarios y nóminas, cuyo personal fue directamente nombrado por el Administrador Único de la entidad.

En relación al departamento contable, constituye la división de la empresa en donde se centralizan todas las operaciones realizadas por los distintos departamentos por los que se encuentra formada Gouda, S.A., siendo esta la división de la Sociedad que genera su información financiera.

El departamento de compras, es el encargado de la realización de las gestiones relacionadas con la adquisición de inventarios, por lo que tiene estrecha relación con el departamento de inventarios -bodega-, ya que este último constituye la dependencia de la empresa que resguarda y controla los inventarios para la venta.

Por otro lado se encuentra el departamento de ventas, el cual tiene como función específica, la realización de la operación más importante para la empresa, como lo es la venta de sus inventarios, a través de búsqueda de mercados y una buena administración de la cartera de créditos; cabe mencionar que este departamento se relaciona directamente con el de logística, ya que este último tiene como función principal el establecimiento de rutas para la distribución del producto.

Para una mejor comprensión de la estructura organizacional de la entidad, se muestra a continuación el organigrama actual.



Fuente: Administración Gouda, S.A.

1.5 Naturaleza de sus operaciones

Como se ha indicado en numerales anteriores, las operaciones de la entidad se resumen a compra venta de productos comestibles y bebibles, tanto importados como adquiridos localmente; sin embargo, cabe aclarar que en un 95% sus inventarios son importados, siendo sus productos de mayor comercialización los vinos y quesos, mismos que representan un inventario de amplia aceptación en la sociedad guatemalteca, principalmente en la región central del país.

1.6 Aspectos Fiscales y Legales

El marco legal que encierra a las empresas comerciales, se encuentra representado por el conjunto de normas existentes en el país, prevaleciendo la Constitución y debajo de ésta toda una serie de Leyes y Reglamentos específicos. Desde la creación de la empresa ya se ve involucrado el Código de Comercio, que regula toda entidad mercantil, según el cual puede constituirse como persona individual o personal jurídica, debiendo llevar sus registros contables basados en Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta (ISR), estipula que el contribuyente debe declarar impuesto sobre todos los ingresos afectos, resultantes de su actividad como empresa. Esta Ley cuenta con dos opciones para el pago del mismo, pudiendo ser el régimen general o bien el régimen optativo; Gouda, S. A. se encuentra bajo el régimen optativo, que no es más que pagar el 31% sobre la utilidad que obtenga al final del período.

Cabe aclarar que a la fecha se encuentra vigente el Impuesto de Solidaridad (ISO), mismo que se declara trimestralmente, y constituye hecho generador del mismo, la realización de actividades mercantiles o agropecuarias

en el territorio nacional; dicho impuesto entró en vigencia el 01 de enero de 2009.

Le es aplicable también el Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas, Destiladas, Cervezas y otras bebidas fermentadas, ya que la entidad se dedica a la importación y distribución de vinos que se encuentran gravados con el referido impuesto; el mismo debe ser declarado y calculado mensualmente sobre las salidas de inventario que se den durante el período impositivo ya sea para la venta o autoconsumo.

De la compra y venta del giro normal de la entidad surge el impuesto al Valor agregado (IVA), el cual se declara mensualmente.

En el ámbito laboral la empresa debe realizar contratos de trabajo y llevar el libro de salarios, esto establecido en el Código de Trabajo. Al hablar de Código de Trabajo, es menester tocar lo relacionado con el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social, el que a través de su Ley orgánica regula al patrono en cuanto a su inscripción y al pago del Seguro Social para sus empleados; cabe aclarar que a la fecha el recurso humano de Gouda, S.A. es administrado directamente por una empresa relacionada, quien cumple con las obligaciones laborales correspondientes.

Dicho en una frase, la legislación aplicable a las empresas comerciales, es toda aquella normativa que regula la actividad mercantil en Guatemala y se encuentra vigente a la fecha.

CAPÍTULO II

EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR Y LA INFORMACIÓN FINANCIERA CONTABLE

2.1 Antecedentes Históricos de la profesión

La auditoría en general se ha venido practicando desde el siglo pasado, aunque no en forma permanente o regular por contadores del país graduados o prácticos y por contadores o firmas de contadores extranjeros, en empresas mercantiles, preferentemente en sociedades accionadas y bancarias, sin estar sujetas generalmente a leyes específicas que no existían en aquella época.

Ante la ausencia de auditores en el país, la carrera fue ejercida de manera esporádica, hasta antes de la creación de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala por Decreto 1972, emitido el 25 de mayo de 1937.

A partir de entonces se tiene conocimiento que surgieron firmas de contadores extranjeros, entre los que puede mencionarse J.H. Gibson y Co., Peat Marwick Mitchell y Price Waterhouse y Co.

2.2 Organismos que regulan la profesión

El artículo 34 de la Constitución Política de la República de Guatemala reconoce el derecho de libre asociación; por otro lado el artículo 90 de dicho cuerpo legal, establece la colegiación profesional como obligatoria, teniendo como fines la superación moral, científica, técnica y material de las profesiones universitarias y el control de su ejercicio.

Por lo expuesto en el párrafo anterior, se hace necesario hacer mención del Decreto 62-91 Ley de Colegiación Profesional Obligatoria, la cual regula lo relacionado con la *Colegiación profesional*, misma que debe ser entendida como "la asociación de graduados universitarios de las respectivas profesiones en entidades respectivas" (9:2).

El término "entidades respectivas" se refiere a los colegios profesionales existentes a la fecha, quienes constituyen asociaciones gremiales no lucrativas cuyo fin principal es promover, vigilar y defender en el ejercicio decoroso de las profesiones universitarias en todos los aspectos, propiciando y conservando la disciplina y la solidaridad entre sus miembros, según lo establecido en el artículo 2 del Decreto 62-91, Ley de Colegiación Profesional.

Se entiende pues, que son los colegios profesionales los entes que regulan a los egresados de cualquier universidad del país, profesionales incorporados a la Universidad de San Carlos de Guatemala, profesionales graduados en el extranjero que hayan obtenido autorización para ejercer en el país, como mínimo en el grado de licenciatura. En lo que concierne a los Contadores Públicos y Auditores en la actualidad existen tanto el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas; así como el Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala.

El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, fundado el 7 de noviembre de 1,968 e integrado por Contadores Públicos y Auditores egresados de las distintas Universidades del país, entre otros, se dedica a promover la superación personal y profesional de sus asociados, siendo así que coopera directamente con el Colegio Profesional al que los Contadores Públicos y

Audidores de Guatemala pertenezcan, entendiéndose que esta entidad constituye un regulador de la profesión, al igual que los colegios de profesionales.

2.3 Responsabilidad profesional del Contador Público y Auditor

El trabajo desempeñado por el Contador Público y Auditor, ha sido de aceptación general, derivado de su imparcialidad, independencia y escepticismo profesional, entre otros; por lo que dicho profesional incurre en responsabilidades múltiples al ejercer su profesión.

2.3.1 Responsabilidad Legal

Partiendo de la Constitución Política de la República de Guatemala, tal como se expuso ampliamente en el numeral 2.2 anterior, el Contador Público y Auditor se encuentra en la obligación de colegiarse profesionalmente, para poder ejercer como tal.

Por otro lado, del Artículo 2027 al 2036 del Decreto Ley 106 Código Civil, se encuentra regulado lo relacionado con la prestación de Servicios profesionales; cabe destacar que el artículo 2033 de dicho Decreto Ley, establece que el profesional está obligado a prestar sus servicios con toda dedicación y diligencia y con arreglo a las prescripciones de la ciencia o arte de que se trate, siendo responsable de los daños y perjuicios que cause por dolo, culpa o ignorancia inexcusable, o por la divulgación de los secretos de su cliente.

El Código Penal, establece en el artículo 223 que la persona que revelare o empleare en provecho propio o ajeno un secreto del que se ha enterado por razón de su estado, oficio, empleo, profesión o arte, será sancionado con prisión de seis meses a dos años o multa de cien (Q100.00) a un mil quetzales (Q1,000.00).

De igual manera el artículo 271 del Código Penal, establece que los **auditores**, contadores, expertos, directores, gerentes, liquidadores o empleados de entidad bancaria o mercantil, sociedades o cooperativas, que en sus dictámenes o comunicaciones al público, o en sus informes, memorias o proposiciones, o en la formación de los inventarios o balances, consignaren una situación económica que tiene hechos contrarios a la verdad, incompletos o simulados, serán sancionados con prisión de seis meses a cinco años y multa de cien (Q100.00) a cinco mil quetzales (Q5,000.00).

Además de los artículos del Código Penal relacionados con la prestación de servicios profesionales, puede hacerse mención de los artículos No. 272 y 322, los cuales establecen de manera global que la declaración de datos falsos es sancionada con prisión sin menoscabo del pago de las multas correspondientes.

En el Código de Comercio en el Libro I Capítulo VI de la Sociedad Anónima, en la sección quinta, artículos No. 184 al 193, se determina la actuación profesional del Contador Público y Auditor dentro del proceso de fiscalización creada para las Sociedades Anónimas, la cual se resume a la fiscalización, inspección y vigilancia en cualquier tiempo de las operaciones de la entidad; debe destacarse que el artículo 191 de dicho cuerpo legal establece que el trabajo del Auditor debe ser cumplido con la debida diligencia y responsabilidad hacia los accionistas de la Sociedad, acorde a lo establecido en el Código Civil.

Como puede observarse, la responsabilidad legal del Contador Público y Auditor se enmarca en un cúmulo de Leyes, cuyo incumplimiento en el ejercicio de su profesión, es sancionado con pago de multas y cárcel como último extremo.

2.3.2 Responsabilidad Moral y Ética

La ética profesional es el conjunto de valores y principios éticos, morales y profesionales que permiten regular la actividad del profesional dedicado a la auditoría, con el fin de mejorar su actuación en las empresas que audita, así como establecer la responsabilidad que este adquiere con el desarrollo de esta profesión.

La ética profesional puede considerarse como un sistema de principios morales y la observancia de reglas para gobernar las relaciones con los clientes, el público y otros contadores públicos, y está relacionada con la independencia, autodisciplina e integridad moral del profesional.

2.3.3 Requisitos éticos a considerar por el Auditor para la aceptación de un trabajo

En todo trabajo de auditoría, el socio del trabajo debe considerar si los miembros del equipo del trabajo cumplen con los requisitos éticos relativos a trabajos de auditoría ordinariamente Establecidos en el Código de IFAC, junto con los requisitos nacionales que sean más restrictivos. El Código de IFAC establece los principios fundamentales de la ética profesional, que incluyen:

- Integridad.
- Objetividad.
- Competencia profesional y cuidado debido.
- Confidencialidad.
- Comportamiento profesional.

En el caso de Guatemala se encuentran Las Normas de Ética para graduados en Contaduría Pública y Auditoría emitidas por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, las cuales constituyen normas

de observancia general para los Contadores Públicos y Auditores egresados de las distintas universidades del país, de estas normas se desprende lo siguiente:

- ***Actuación en función del interés nacional***

Es deber de todo profesional ejercer en función del interés nacional y en tal sentido contribuir al desarrollo del país y elevar el nivel de vida de la población; siendo así que el profesional no deba participar representar o asesorar empresas no autorizadas para operar en el país o cuando estando autorizadas sus objetivos comprenden operaciones no reveladas en el proceso de autorización o no incluidas en las licencias y concesiones. Por otro lado se encuentra obligado a darle cumplimiento a toda la legislación nacional vigente.

- ***Responsabilidad hacia la sociedad***

De la independencia mental

Al expresar su opinión profesional, el Contador Público y Auditor asume la obligación de mantener un criterio libre e imparcial -Independencia-. Se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión, que sirva de base a terceros para tomar decisiones, cuando:

- El Contador Público y Auditor posea algún grado de vinculación con el propietario o socio principal de la empresa, director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración de las empresas o actividades del propio cliente.
- Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamine o en relación con el cual se le pide su opinión o tenga convenios para ser director, miembro del Consejo de Administración, administrador o empleado de la empresa cliente o de una entidad afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente con la mencionada empresa,

cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.

- Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación con el cual se le pide su opinión o pretenda tener alguna injerencia o vinculación económica con la empresa cliente o las vinculadas con ésta en un grado tal que pueda afectar su libertad de criterio.
- Reciba participación sobre los resultados del asunto que se le encomendó a favores económicos especiales y exprese su opinión en circunstancias con las cuales su retribución dependa de dichos resultados.
- Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga injerencia en la revisión de las declaraciones para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de excepciones, concesiones o permisos de trascendencia.
- Desempeñe un puesto público o privado en una dependencia u oficina que tenga injerencia en las decisiones sobre el nombramiento de Contador Público y Auditor, para prestar servicio a dependencias o empresas estatales o privadas y a su vez ofrezca sus servicios como Contador Público y Auditor independiente.

De la preparación y calidad profesional

El Contador Público y Auditor tiene la obligación de mantener su nivel de competencia durante el ejercicio de su carrera profesional. Solo deberán contratar trabajos que él sus asociados y su personal esperen poder realizar de acuerdo a su competencia profesional.

De la calidad profesional de los trabajos

En la prestación de cualquier servicio se espera del Contador Público y Auditor un verdadero trabajo profesional, por lo que siempre tendrá presente las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo específico

que esté desempeñando. Actuará asimismo con la intención el cuidado y la diligencia de una persona responsable.

De la responsabilidad profesional

El Contador Público y Auditor es responsable profesionalmente por los trabajos que se compromete a realizar sea que los lleve a cabo directamente o a través de sus asociados y su personal.

- El Contador Público y Auditor solo podrá asociarse para la práctica profesional con otros profesionales universitarios colegiados, en forma que asuma su responsabilidad profesional ilimitada. No es permitido el ejercicio profesional a través de sociedades mercantiles.
- El Contador Público y Auditor puede representar, ser representado, efectuar trabajos por cuenta de otros colegas o ser corresponsal, sin que por ello deje de asumir su responsabilidad profesional ilimitada y siempre que al actuar así, no pierda su independencia mental o económica.
- El Contador Público y Auditor podrá utilizar los servicios de otras personas para el desarrollo de su trabajo, sin menoscabo de su responsabilidad profesional ilimitada.
- El Contador Público y Auditor, deberá cimentar su reputación en honradez, laboriosidad y capacidad profesional, y para tal efecto deberá observar las normas de ética en todos sus actos profesionales, así como el decoro en la vida privada.
- Si el profesional desempeña un cargo público o privado, deberá hacer constar el grado de vinculación con la empresa o dependencia en que presta sus servicios; de no hacerlo así se considera que falta a su responsabilidad profesional.

- Deberá firmar los informes, estados y documentos de la empresa o dependencia oficial de que se trate, con indicación, bajo su firma, del cargo que ocupa y en cuya calidad suscribe los documentos.
- Cuando el profesional actúe simultáneamente en el ejercicio de su profesión y en cualquier otra clase de ocupación compatible, observará estrictamente las normas vigentes e independientemente, las que estén vigentes para la otra actividad.
- Ningún Contador Público y Auditor independiente permitirá actuar en su nombre a personas no acreditadas como sus socios, representantes o empleados, incluyendo la firma de los estados financieros preparados por aquellos. No permitirá que sus colaboradores realicen trabajos que el propio profesional está impedido de llevar a cabo.
- ***Responsabilidad hacia quien contrata servicios***

Del Secreto profesional

El Contador Público y Auditor tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo, los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que le sean requeridos, de acuerdo con la ley o por la autoridad competente.

De la obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral

Faltarán al honor y dignidad profesional el Contador Público y Auditor que deliberadamente, intervenga en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral, teniendo éste toda la libertad para rechazar o aceptar trabajos que se le soliciten sin necesidad de explicar motivos.

De la lealtad hacia el contratante de los servicios

El Contador Público y Auditor se abstendrá de aprovecharse de situaciones de las que adquiera conocimiento, como resultado de su ejercicio profesional que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.

De la retribución económica

Al acordar la compensación económica que le corresponda recibir el Contador Público y Auditor deberá tener presente que la retribución por sus servicios no constituye el único y el principal objetivo ni la razón de ser del ejercicio profesional. Los honorarios que perciba deberán estar acordes con la naturaleza, importancia, tiempo y especialización requeridos para llevar a cabo el trabajo realizado.

- ***Responsabilidad hacia la profesión***

Respecto a los colegas y la profesión

- El Contador Público y Auditor cuidará sus relaciones con colegas, sus colaboradores y las instituciones que agrupan a los profesionales de su especialidad de manera que sus acciones no menoscaben la dignidad de la profesión, sino que tiendan a enaltecerla. Las relaciones entre profesionales de la Contaduría Pública deberán tener como bases fundamentales la solidaridad, lealtad, cooperación y buena fe, así como procurar el desarrollo y superación de la profesión.
- El Contador Público y Auditor no deberá hacer ofertas de trabajo a empleados de otros colegas, pero si le es permitido emplear a personas que por su propia iniciativa soliciten formar parte de su personal.
- El Contador Público y Auditor a quien otro colega solicite su intervención para prestar servicios a un cliente del segundo deberán actuar sólo dentro

de los lineamientos por ambos convenidos. Si hubiera ampliación, el invitado deberá contar con la anuencia del solicitante.

- El Contador Público y Auditor no puede directa o indirectamente, gestionar trabajos de los clientes de otros Contadores Públicos y Auditores pero tiene derecho de prestar sus servicios a quienes se los soliciten en forma expresa y de resolver las consultas que le hagan.
- Cuando se trate de asociaciones profesionales, los asociados no podrán contratar o realizar trabajos por su cuenta sin el consentimiento de los demás socios.
- El Contador Público y Auditor dará a sus colaboradores un trato justo, vigilará su entrenamiento y superación cuidará que sea justa la retribución por sus servicios.

Dignificación de la profesión basándose en calidad

- Para hacer llegar a quien contrata sus servicios y a la sociedad en general una imagen positiva, consecuente con la buena reputación de la Contaduría Pública, el profesional se valdrá únicamente de su competencia y su calidad personal, así como de la promoción institucional.

Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos

- El Contador Público y Auditor que de alguna manera transmita sus conocimientos, tendrá como objetivo mantener las más altas normas profesionales y de conducta así como contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de su profesión.
- El Contador Público y Auditor que imparte cátedra deberá observar las normas de ética y difundirlas entre sus alumnos, así como promover su conocimiento.

2.4 Múltiples funciones del Contador Público y Auditor

Derivado de la preparación técnica que el profesional de la Contaduría Pública y Auditoría conlleva, el Auditor puede desenvolverse en varios ámbitos, que en ocasiones no precisamente deba ser la emisión de una opinión, siendo así que en el profesional pueda ejercer entre otros como auditor interno o externo.

2.4.1 Como profesional independiente

Al profesional que trabaja de manera independiente, le es conocido como auditor externo, cuya función principal es el examen de los Estados Financieros de una entidad, con el propósito de dar su opinión sobre la razonabilidad de su situación financiera y los resultados de sus operaciones, de conformidad con Normas de Internacionales de Auditoría. El Auditor externo puede ejercer por su cuenta, o bien a través de una firma independiente y tiene por objeto dar cuenta sobre la razonabilidad, integridad y autenticidad de los Estados Financieros, Registros y documentos.

En general, la auditoría externa es un examen crítico y sistemático de la dirección interna de la entidad que contrató sus servicios profesionales, así como sus Estados Financieros, expedientes, operaciones contables preparados por la Administración, demás documentos y expedientes financieros y jurídicos.

2.4.2 Como profesional dependiente

El profesional puede ejercer como Auditor interno de una entidad, siendo así que el Auditor pasa a formar parte del personal directo de la empresa, derivado del vínculo laboral establecido entre éste y su patrono.

Cabe aclarar que el término "dependiente", debe ser entendido en el sentido de que si bien el Auditor Interno forma parte del personal de la entidad, el vínculo laboral establecido, no incide en su independencia mental.

Por lo que la auditoría interna es la actividad que en forma *independiente*, se desarrolla dentro de una organización, teniendo por objeto la revisión de las operaciones contables, financieras y otras, como base para servir a la administración. Constituye así mismo un control administrativo, cuyas funciones son elevar la eficiencia de otros controles.

2.5 Origen de la información Contable

La información financiera de una entidad se deriva de todas las transacciones realizadas por ésta, siendo el departamento contable el encargado de su unificación, a través de su registro y contabilización. "El principal propósito que persigue la contabilidad es preparar información contable de calidad. Para que esta calidad se dé, deben estar presentes una serie de características que le dan valor como son: utilidad, confiabilidad y provisionalidad". (16:3)

Sin embargo, estas características estarán presentes en la información financiera, si la misma es construida sobre la base de la normativa contable aplicable a la región en que se ubique la entidad, así como las políticas internas establecidas por la administración.

2.6 Naturaleza de la información Contable

Cualquier entidad ya sea lucrativa o no, genera información contable derivado de sus operaciones, misma que se reduce a los ya conocidos Estados Financieros. Esta información constituye una herramienta de suma importancia para la toma de decisiones de las autoridades de la misma, derivado de que en

ella se refleja la situación financiera de la entidad; ahora bien, en el caso de la existencia de parámetros de comparación, como lo sería un presupuesto, los Estados Financieros generados a una fecha determinada, permiten el establecimiento del grado de cumplimiento por parte de la entidad, sobre la base de lo presupuestado.

2.7 Características de la información contable

“El objetivo de los estados financieros es suministrar información acerca de la situación financiera, rendimiento y cambios en la posición financiera. Se pretende que tal información sea útil a una amplia gama de usuarios al tomar sus decisiones económicas.” (4:5)

Dicha información financiera presenta características cualitativas, las cuales la hacen útil para los usuarios, las cuatro características cualitativas de los Estados Financieros son las siguientes:

- **Comprensibilidad**

Ya que la información financiera debe ser clara y sencilla para todos los usuarios; cabe apuntar que dichas personas deben tener un conocimiento general sobre información financiera y contabilidad, o bien la voluntad para su estudio.

- **Relevancia**

Se dice que la información es relevante, si la misma influye en la toma de decisiones de los usuarios, o bien es considerada como instrumento de apoyo para analizar sucesos que pudieron haber ocurrido o estimar aquellos otros que se encuentran por suceder, teniendo el usuario la opción de aplicar medidas correctivas o preventivas, acorde a la situación que se presente.

En contraposición a la Relevancia, se encuentran factores negativos que inciden directamente sobre la información financiera como lo sería la inoportunidad en su presentación.

- **Fiabilidad**

La información financiera es fiable si la misma está libre de error material, el cual pueda incidir en los resultados mostrados por la misma. Al hablar de fiabilidad en la información financiera, es menester considerar que la misma debe representar fielmente las transacciones que pretende mostrar en base a su naturaleza o bien fondo, y no a su forma legal y en forma integral, es decir debe revelar todos y cada uno de los aspectos que pretende mostrar, ya que la exclusión de alguno genera la presentación de información errónea y por lo tanto no fiable.

- **Comparabilidad**

La información financiera debe ser preparada período tras período de manera coherente, permitiendo de esta manera que la misma pueda ser comparada y puedan ser observadas las tendencias de los rubros más significativos, tal como lo podría ser el comportamiento de flujos de efectivo generados por una entidad durante una serie de períodos específicos. Los Estados Financieros deben mostrar información correspondiente a períodos anteriores.

Cabe destacar que la información por sí misma no proporciona a los usuarios datos suficientes que permitan su comprensión, sino mas bien se hace necesario que al usuario le sean proporcionadas las políticas contables empleadas en la preparación de los Estados Financieros, así como los cambios habidos en las mismas y su impacto en la información financiera.

2.8 Utilidad de la información contable

El Marco Conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros, al referirse a los mismos utiliza el término "Estados Financieros con propósitos de información general", término bastante acertado, en virtud de que si bien los mismos son preparados bajo un marco de referencia específico, su utilización se proyecta a una amplia gama de usuarios.

Cada usuario tiene necesidades de información diversas, por lo que en ocasiones más de alguno puede demandar información adicional que le permita satisfacer su necesidad concreta; sin embargo, los Estados Financieros como tal pretenden cubrir las necesidades más comunes de información de sus usuarios.

Entre los usuarios que se sirven de la información financiera, se puede hacer mención de las siguientes personas y entes:

- "Los Gerentes de Empresa: Emplean la información contable para fijar metas, desarrollar planes, establecer presupuestos y evaluar posibilidades futuras.
- Los Empleados y los Sindicatos: Utilizan la información contable para negociar pagos y para planificar y recibir beneficios como cuidado de la salud, seguros, tiempo de vacaciones y pago por jubilación.
- Los Inversionistas y Acreedores: Utilizan la información contable para estimar las utilidades de los accionistas, determinar las posibilidades de crecimiento de una empresa y para decidir si es buen riesgo de crédito antes de invertir o prestar.

- Las Autoridades Fiscales: Utilizan la información contable para planificar sus flujos de impuestos, para determinar las responsabilidades financieras de los individuos y de las empresas y para asegurar que las cantidades correctas sean pagadas en el momento oportuno".(16:8)
- Asamblea de Accionistas: Quienes a través de la información financiera presentada a una fecha determinada, pueden dilucidar entre otros, la eficiencia en la gestión de la administración, el cumplimiento de metas y presupuestos establecidos, así como la situación financiera en general de la entidad.
- Auditores Externos: como fuente principal de la situación financiera de una entidad a una fecha específica, y como parte de la información necesaria que le permitirá el conocimiento de su cliente.

Como puede observarse la información financiera de una empresa o un ente no lucrativo, constituye la radiografía de la misma, en virtud de que se muestra tal cual se encuentra a una fecha determinada; no obstante, derivado de las necesidades de información de cada usuario, la misma puede ser observada desde diferentes ángulos, los cuales permitirán satisfacer a los mismos, en cuanto a su necesidad específica.

2.9 Definición y concepto de Estados Financieros

Los Estados Financieros, también denominados estados contables, informes financieros o cuentas anuales, son informes que utilizan las instituciones para reportar la situación económica y financiera y los cambios que experimenta la misma a una fecha o período determinado.

La mayoría de estos informes constituyen el producto final de la contabilidad y son elaborados de acuerdo a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en el caso de Guatemala, de conformidad con el artículo 368 del Código de Comercio, o bien Normas Internacionales de Contabilidad y de Información Financiera.

2.10 Clasificación de los Estados Financieros

De acuerdo con la Norma Internacional de Contabilidad No. 1, párrafo 8, un conjunto completo de Estados Financieros se compone de los siguientes elementos:

- Balance General;
- Estado de Resultados;
- Estado de Cambios en el Patrimonio Neto;
- Estado de Flujos de Efectivo y
- Notas a los Estados Financieros.

Los Estados Financieros anteriormente listados, son la base de otros informes, cuadros y gráficos que permiten definir la rentabilidad, solvencia, liquidez, valor en bolsa y otros parámetros que son fundamentales a la hora de manejar las finanzas de una institución y los cuales deben ser preparados como mínimo anualmente.

Habitualmente cuando se habla de Estados Financieros se sobreentiende que son los referidos a la situación actual o pasada, aunque también es posible formular Estados Financieros proyectados.

Así, podrá haber un Balance General, un Estado de Resultados o un Estado de Flujo de Efectivo proyectados. Por lo tanto, los Estados Financieros

pueden ser generados sobre transacciones reales ocurridas en la entidad a una fecha determinada o bien los datos proyectados por la misma para un período específico.

2.11 Principales Estados Financieros

No existe a la fecha un Estado Financiero que represente mayor importancia en su elaboración y presentación que el otro; por ejemplo, al momento de realizar un análisis sobre los resultados obtenidos por un período determinado de una entidad específica, no puede tomarse únicamente de referencia el Estado de Resultados, ya que si bien éste muestra los ingresos, egresos, costos y gastos incurridos por la entidad, el resultado del ejercicio, en el caso de una empresa comercial, se ve influenciado directamente por las existencias que a la fecha de cierre la empresa haya tenido en su poder.

Por lo que un Estado Financiero específico no puede tomarse de forma aislada, si no más bien debe ser utilizado en apego a los demás, ya que la información proporcionada por uno, es complementada con la suministrada por el otro, siendo así que los Estados Financieros que se listan en los numerales siguientes, hallen su razón de ser en la información que cada uno proporciona.

Se hace necesario aclarar que los Estados Financieros deben cumplir con ciertos lineamientos generales, cuya finalidad es que los usuarios obtengan una información correcta sobre la situación financiera mostrada en los mismos; siendo las siguientes:

- Nombre de la entidad que presenta la información financiera, así como cualquier cambio en la misma desde la fecha del Estado Financiero anterior;

- Pertenencia de los Estados Financieros a una sola entidad individual o a un grupo de entidades;
- Fecha de balance o período cubierto por los Estados Financieros;
- Moneda de presentación;
- Nivel de agregación y el redondeo utilizado para la presentación de las cifras en los Estados Financieros.

2.11.1 Balance General

Muestra los activos y pasivos contraídos por una entidad a una fecha determinada, pudiendo generar información financiera relacionada con la liquidez y solvencia de la entidad.

2.11.1.1 Activos

Los activos de una entidad son considerados como los recursos económicos, propiedad de una entidad, de los cuales se esperan beneficios de operaciones futuras; como ejemplo pudiera hacerse mención de las cuentas por cobrar, las cuales se originan de las ventas efectuadas por una entidad al crédito y acorde a las políticas de crédito de ésta, serán recuperadas en un plazo determinado.

Conforme a lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad No. 1, para efectos de Balance General, los activos de una entidad, pueden ser clasificados en corrientes y no corrientes, siendo así que aquellos deberán ser considerados como tal cuando cumplan con lo siguiente:

- Que el activo se espere realizar dentro del período normal de operación de la empresa, o bien a los doce meses posteriores a la fecha de balance;
- Constituya efectivo u otro medio equivalente, es decir que sea realizable en los siguientes tres meses a la fecha de su adquisición y
- Que su utilización no se encuentre restringida en los doce meses siguientes a la fecha de balance.

En cuanto a los activos no corrientes, lo constituyen todos aquellos rubros que no cumplan con las características indicadas en el párrafo anterior, pudiéndose interpretar que su realización vaya a ser consumada a largo plazo. Un activo no corriente lo pueden ser las inversiones realizadas por una empresa, las cuales se espera hacer efectivas al término de dos años.

Si bien la separación en un Balance General entre activos corrientes y no corrientes tiene como finalidad proporcionar al usuario información clara y sin ambigüedades, la Norma Internacional de Contabilidad, no enmarca dicha presentación como obligatoria, pues en caso la presentación de dicho Estado Financiero acorde al grado de liquidez muestre información relevante con más fiabilidad que la estructura anterior, ésta deberá ser aplicada.

2.11.1.2 Pasivos

Conforme a las Normas Internacionales de Contabilidad, un pasivo es considerado como una obligación presente de la empresa derivado de sucesos pasados, que a su vencimiento deberá ser cancelado por la entidad, a través de sus recursos disponibles.

Al igual que los activos, los pasivos pueden clasificarse en corrientes y no corrientes. Para que un pasivo sea considerado como corriente debe caracterizarse por los siguientes elementos:

- Que vaya a ser liquidado en el ciclo normal de operaciones de la entidad, o bien en los doce meses desde la fecha de balance;
- Que la entidad no pueda aplazar la fecha de cancelación del pasivo en los doce meses siguientes a la fecha de balance.

Todo pasivo que no reúna las características anteriores, deberá considerarse como un pasivo no corriente, entre los que se puede hacer mención de un préstamo a largo plazo, cuya cancelación deberá hacerse efectiva en los siguientes cinco años posteriores a la fecha de balance.

A continuación se muestra un ejemplo de Balance General, acorde a la estructura de activos y pasivos corrientes y no corrientes.

GOUDA S.A.
BALANCE GENERAL
Al 31 DE DICIEMBRE DE 2,009
CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES

ACTIVO

NO CORRIENTE

Propiedad, Planta y Equipo –neto-	851,887
Cargos diferidos	687,894
Total activo no corriente	1,539,781

CORRIENTE

Clientes -Neto-	9,099,556
Inventario de Mercaderías II	5,512,163
Caja y Bancos	1,310,790
Créditos en Recuperación	1,249,936
IVA Crédito Fiscal	372,526
Cheques pendientes de Depositar	366,312
IVA Retenciones por Compensar	568
Total activo corriente	17,911,851
SUMA DEL ACTIVO	19,451,632

PATRIMONIO Y PASIVO

PATRIMONIO DE LOS ACCIONISTAS

Capital Autorizado	20,000,000
Acciones por Suscribir	(13,483,000)
Reserva Legal	205,379
Resultados Acumulados	1,497,547
Resultado del Ejercicio	473,139
Total patrimonio	8,693,065

PASIVO NO CORRIENTE

Cuentas por Pagar largo plazo	1,119,963
Total pasivo no corriente	1,119,963

PASIVO CORRIENTE

Proveedores	9,631,917
ISR Retenido	6,687
Total pasivo corriente	9,638,604
SUMA DEL PASIVO	10,758,567
SUMA DEL PATRIMONIO Y PASIVO	19,451,632

2.11.2 Estado de Resultados

Conocido también como cuenta de resultados, es el Estado Financiero que proporciona información sobre los resultados del ejercicio de una entidad, así como los datos necesarios para hacer efectivas obligaciones tributarias derivadas de la Renta obtenida durante el período. Por otro lado proporciona información sobre los costos y gastos en que la empresa incurrió durante el período, constituyendo una herramienta indispensable en la aplicación de medidas correctivas, en caso sea comparado con presupuestos y metas preestablecidas.

Básicamente el Estado Financiero se integra por dos partidas fundamentales, tal es el caso del rubro de ingresos y el de costos y gastos.

2.11.2.1 Ingresos

Los ingresos acorde al Marco conceptual para la preparación y presentación de Estados Financieros, son considerados como los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del ejercicio, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones que dan como resultado aumentos del patrimonio neto y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Generalmente los ingresos se encuentran representados por las ventas efectuadas por la entidad, o bien generados por la realización de la actividad principal de la empresa, y realizados durante el período de operaciones de la entidad, el cual debe ser de un año.

2.11.2.2 Costos y gastos

La definición de gastos incluye tanto las pérdidas como los gastos que surgen en las actividades ordinarias de la empresa. Como ejemplos de gastos

pueden ser mencionados los salarios y la depreciación de activos fijos. Usualmente, los gastos toman la forma de una salida o depreciación de activos, tales como efectivo y otras partidas equivalentes al efectivo, inventarios o propiedades, planta y equipo.

El costo es el gasto que se encuentra directamente en relación con los ingresos generados de la entidad, por ejemplo el costo de ventas que debiera ir en proporción al monto de inventario realizado.

Los costos y gastos pueden ser presentados en el Estado de Resultados de dos maneras; a saber, a través del método de la naturaleza de los gastos, en el cual se muestran los gastos atendiendo a su naturaleza, es decir que no se realiza una separación específica acorde a su función en la entidad; o bien a través del método del costo de ventas, en donde los gastos se muestran acorde a su función como parte del costo de ventas, pudiendo hacer la distinción entre gastos de distribución y administración. A continuación se muestra un ejemplo de Estado de Resultados, en donde los gastos son reflejados bajo el método del costo de ventas.

GOUDA S.A.
ESTADO DE RESULTADOS
POR EL AÑO TERMINADO DEL 1 DE ENERO AL 31 DE
DICIEMBRE DE 2,009
CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES

VENTAS NETAS	17,496,307
Costo de Ventas	<u>14,049,012</u>
MARGEN BRUTO	3,447,295
Gastos de Operación	<u>3,114,434</u>
GANANCIA EN OPERACIÓN	332,861
Otros Ingresos y Gastos Financieros	<u>140,278</u>
GANANCIA DEL EJERCICIO -Antes de ISR-	<u>473,139</u>

2.11.3 Estado de Cambios en el Patrimonio Neto

Constituye el Estado Financiero que genera información sobre el comportamiento del patrimonio neto de la entidad durante el período, así como la presentación de los aumentos o disminuciones que afectaron directamente dicho rubro, para el efecto el Estado de Cambios en el Patrimonio Neto debe mostrarse lo siguiente:

- Resultado del período;
- Todas y cada una de las partidas de ingresos y gastos del período que se haya reconocido directamente en el patrimonio neto;
- Para cada uno de los componentes del patrimonio neto, los efectos de los cambios en las políticas contables y en la corrección de errores.

Seguidamente se muestra un ejemplo del Estado de Cambios en el Patrimonio Neto.

GOUDA S.A.
ESTADO DE CAMBIOS EN EL PATRIMONIO NETO
POR EL AÑO TERMINADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2,009 y 2,008
CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES

	Capital pagado	Reserva legal	Utilidades acumuladas	Total
Saldo al 31-12-2,008	6,517,000	181,722	1,497,547	8,196,269
Utilidad neta del período			473,139	473,139
Aumento por ajuste a reserva legal		23,657		23,657
Saldo al 31-12-2,009	6,517,000	205,379	1,970,686	8,693,065

2.11.4 Estado de Flujo de Efectivo

Es el estado financiero que muestra un resumen de las actividades financieras de la empresa de un período determinado, clasificándolas en actividades de operación, inversión y financiamiento. Este estado financiero constituye un aporte fundamental para la entidad, en cuanto que muestra claramente las fuentes de efectivo en que incurrió la misma, así como el destino que se le dio a los recursos.

Todas las empresas deben preparar y presentar un Estado de Flujo de Efectivo de acuerdo a los requisitos establecidos en los Principios de Contabilidad o Normas Internacionales de Contabilidad como parte integrante de los Estados Financieros Básicos, y en el caso de Guatemala dicho Estado Financiero debe presentarse con la Declaración Jurada Anual del Impuesto sobre la Renta.

- **Actividades de operación**

Los flujos de efectivo procedentes de las actividades de operación se derivan fundamentalmente de las transacciones que constituyen la principal fuente de ingresos de la empresa, así como los costos y gastos necesarios para generar dichos ingresos; como ejemplo se puede hacer mención de los cobros a clientes, pagos a proveedores y a empleados, pago de impuestos, entre otros.

- **Actividades de inversión**

Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de inversión son los pagos por la adquisición de propiedades, planta y equipo y activos a largo plazo; cobros por venta de propiedades, planta y equipo, activos intangibles y otros activos a largo plazo.

- **Actividades de financiamiento**

Ejemplos de flujos de efectivo por actividades de financiamiento son los cobros procedentes de la emisión de acciones u otros instrumentos de capital; pagos a los propietarios por adquirir o rescatar las acciones de la empresa.

2.11.4.1 Métodos de información sobre flujos de efectivo de las actividades de operación

Las empresas deben informar sobre los flujos de efectivo de las actividades de operación bajo uno de los siguientes métodos:

- Método directo, según el cual se presentan por separado las principales categorías de cobros y pagos en términos brutos; o bien
- Método indirecto, según el cual se comienza presentando la ganancia o pérdida en términos netos, cifra que se corrige luego por los efectos de las transacciones no monetarias, cambios en activos y pasivos derivadas de las actividades de operación.

A continuación se presenta un ejemplo de Estado de flujo de efectivo, mostrando los flujos de efectivo de las actividades de operación por el método indirecto.

GOUDA, S.A.
ESTADO DE FLUJO DE EFECTIVO
POR EL AÑO TERMINADO AL 31 DE DICIEMBRE DE 2,009
CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES

Utilidad del ejercicio	473,139
Conciliación entre la utilidad del ejercicio -antes de ISR- y el efectivo neto generado por las actividades de operación	
Depreciaciones	513,661
Amortizaciones	26,886
Cuentas Incobrables	345,082
Créditos en recuperación	<u>1,249,936</u>
Cambios netos en activos y pasivos corrientes	
Aumento de Cuentas por Cobrar	(2,281,830)
Disminución de Otras Cuentas por Cobrar	81,180
Aumento de Inventarios	(338,359)
Aumento de Cuentas por Pagar	<u>93,292</u>
Efectivo neto generado por las actividades de operación	<u>162,987</u>
EFFECTIVO UTILIZADO EN LAS ACTIVIDADES DE INVERSIÓN	
Adquisición de activos fijos	<u>(9,460)</u>
Efectivo neto utilizado en actividades de inversión	(9,460)
EFFECTIVO UTILIZADO EN LAS ACTIVIDADES DE FINANCIAMIENTO	
Amortización de prestamos bancarios	<u>521,260</u>
Efectivo neto utilizado en actividades de financiamiento	521,260
Aumento del efectivo neto del período	<u>674,787</u>
Efectivo al inicio del período	<u>636,003</u>
Efectivo al final del período	<u>1,310,790</u>

2.11.5 Notas a los Estados Financieros

Las notas a los Estados Financieros deben ser entendidas como la información suplementaria de aquellos, ya que proporcionan información que las cifras por si mismas no serían capaces de suministrar. Por ejemplo en el Balance General de una entidad específica se muestra un monto de clientes por Q1,500,000.00, sin embargo, el usuario de la información ignora las políticas de

crédito que tiene definidas la empresa, así como el porcentaje de morosidad que la misma presenta, información que es revelada en las Notas a los Estados Financieros.

Cabe aclarar que las Notas a los Estados Financieros no deben ser confundidas con integraciones contables de rubros específicos, ya que una integración de cuentas, como su nombre lo indica, muestra el desglose del rubro, con la finalidad de suministrar información a los usuarios sobre los componentes del mismo; sin embargo, una Nota a los Estados Financieros muestra información que permitirá al usuario comprender la naturaleza del registro y las bases sobre las que fue elaborado.

A continuación se muestra un listado de las notas aclaratorias que como mínimo deben ser incluidas en un juego completo de Estados Financieros:

- Historia y operaciones de la entidad, para que el usuario tenga una referencia general sobre la entidad por quien fue generada la información financiera.
- Unidad monetaria además de constituir un requerimiento a revelar en los Estados Financieros según la Norma Internacional de Contabilidad No. 1, constituye requisito obligatorio para operar la contabilidad de las empresas constituidas en Guatemala, conforme a lo establecido en el artículo 369 del Código de Comercio, mismo que indica que los libros y registros deben ser operados en moneda nacional y en español.
- Políticas contables, las cuales permitirán al usuario tener un entendimiento profundo de la información financiera generada por la entidad, y las bases sobre las que fue estructurada. Como ejemplo se puede mencionar, las políticas de crédito, método de reconocimiento de los ingresos, porcentaje

de estimación para cuentas incobrables, integraciones, saldos y transacciones con relacionadas, Impuesto sobre la Renta, Contingencias, Eventos subsecuentes, entre otros.

Con anterioridad, fueron descritos cuatro Estados Financieros y las Notas aclaratorias a los mismos, como parte integrante de un juego completo de Estados Financieros, según lo establecido en la Norma Internacional de Contabilidad No. 1; ahora bien, para el caso de Guatemala, el Código de Comercio en el Artículo 377 establece como obligatorios El Balance General, Estado de Resultados y otros que el comerciante considere necesarios. Cabe aclarar que el Estado de Flujo de Efectivo se encuentra establecido como Estado Financiero obligatorio en los artículos 46 y 54 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

CAPÍTULO III

CONCEPTOS RELACIONADOS CON LA PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

3.1 Definición de planeación

El vocablo planeación para ser entendido, debe ubicarse en su raíz, siendo así que el término plan sea definido como la "determinación de algunos objetivos precisos y de los medios que deben emplearse para alcanzarlos en un plazo dado."(21:793)

La planeación conforme al glosario de términos de las Normas Internacionales de Auditoría implica establecer la estrategia global de auditoría para el trabajo y desarrollar un plan de auditoría, con el fin de reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

Lo anterior se logra con la elaboración de un plan global detallado y programas de auditoría, para los cuales deben ser considerados los siguientes asuntos, cuya teoría es ampliamente desarrollada en el capítulo IV del presente informe:

- a) Conocimiento del Negocio
- b) Comprensión del Sistema de Control Interno y contable
- c) Riesgo e Importancia Relativa
- d) Naturaleza y alcance de los procedimientos
- e) Coordinación, Dirección, Supervisión y Revisión
- f) Otros Asuntos

Los aspectos listados con anterioridad, representan en general el margen dentro del cual se elabora la planeación, la cual de manera estratégica se divide

en dos etapas, a saber, la Planeación Técnica y la Planeación Administrativa de la Auditoría.

3.1.1 Planeación Técnica

La cual se fundamenta en las literales a) a la d) y f) anteriores; tiene como objetivo establecer el enfoque de una auditoría de estados financieros, así como preparar un programa que sirva como guía completa para la realización de dicho trabajo.

3.1.2 Planeación Administrativa

Basada en la literal e), tiene como objetivo facilitar el control sobre la realización de una auditoría de Estados Financieros. Esta etapa de la planeación incluye como mínimo: determinación del personal, equipo y material necesario; estimación financiera y otros gastos inherentes al trabajo a efectuar.

Planear es decidir previamente cuáles son los procedimientos de auditoría que se van a emplear, cuál es la extensión que va a darse a esas pruebas, en qué oportunidad se van a aplicar, cuáles son los papeles de trabajo en que van a registrarse los resultados y por quién serán realizados los procedimientos correspondientes, así mismo, constituye la parte medular de toda auditoría.

3.2 Objetivos de la planeación

El objetivo general de la planeación de una auditoría de Estados Financieros es la reducción del riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. La Norma Internacional de Auditoría No. 200, Objetivos y Principios Generales que Gobiernan una auditoría de Estados financieros, en el párrafo 23 define el riesgo de auditoría como el riesgo de que el auditor exprese una

opinión de auditoría inapropiada cuando los Estados Financieros están representados erróneamente, en una forma de importancia relativa.

Este objetivo general debe considerarse en apego a los que se mencionan a continuación:

- Identificación de áreas importantes de la auditoría.
- Identificación y resolución de problemas de manera oportuna.
- Organización y administración de manera apropiada del trabajo de auditoría.
- Asignación apropiada de trabajo a los miembros del equipo.
- Establecimiento de supervisión cuando corresponda.
- Documentación adecuada del proceso de planeación.

Acorde a lo establecido en párrafos anteriores, el objetivo principal de toda auditoría de Estados Financieros, va encaminada hacia la responsabilidad legal, moral, ética y hacia la profesión que tiene el Contador Público y Auditor, tal como se desarrolló ampliamente en el Capítulo II anterior; ya que la emisión de una opinión errónea es objeto de sanción según la legislación nacional vigente aplicable.

3.3 Importancia de la planeación

Fuera del contexto de auditoría, una de las principales bases para la ejecución eficaz y eficiente de cualquier tarea es su planeación cuidadosa, con lo cual se persigue establecer la ruta que ha de seguirse, el tiempo estimado para su realización, los medios por los cuales será efectuada, los miembros que participarán en la misma, así como los objetivos que se pretenden alcanzar.

El proceso de planeación es importante pues consiste en una guía para el Contador Público y Auditor, independientemente del campo en que este profesional ejerza, ya que determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que deberán ser ejecutados para la obtención de evidencia comprobatoria, misma que permitirá opinar sobre la información financiera de la entidad.

3.4 Responsabilidad de la planeación

El proceso de planeación de la auditoría constituye además de una responsabilidad para el Contador Público y Auditor derivado de los riesgos que conlleva la emisión de una opinión sobre la Razonabilidad de los Estados Financieros de una entidad, una obligación establecida en la Norma Internacional de Auditoría No. 200, la cual establece: "El auditor deberá planear y desempeñar una auditoría para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo, que sea consistente con el objetivo de una auditoría".

A efecto de que el Contador Público y Auditor pueda llevar a cabo una auditoría de Estados Financieros con toda la diligencia y responsabilidad correspondientes, debe inicialmente planear el examen de los Estados Financieros.

3.5 Carta compromiso de auditoría

En la Norma Internacional de Auditoría No. 210 Términos de los Trabajos de Auditoría, se establece como obligatorio que los términos del trabajo a realizar por parte del auditor y convenidos con el cliente, deban ser registrados en una carta compromiso de auditoría u otra forma apropiada de contrato.

“Una carta compromiso documenta y confirma la aceptación, por parte del auditor, de su nombramiento; el objetivo y alcance de la auditoría; el grado de las responsabilidades del auditor hacia el cliente, y la forma de cualesquier informe.” (14:27); así mismo, formaliza el entendimiento del auditor con el cliente sobre los servicios que va a prestar, debiendo describir claramente la naturaleza del trabajo a realizar.

Es importante acordar por escrito sobre el trabajo a realizar para cada cliente a fin de evitar posteriores diferencias de opinión con relación al alcance preciso y términos del trabajo. Este principio debe ser aplicado a nuevos trabajos y también donde exista un cambio significativo en las obligaciones para trabajos existentes.

3.5.1 Componentes de la carta compromiso de auditoría

Las cartas en general se componen de elementos vitales, cuya ausencia les harían perder su esencia, tal como fecha, destinatario, saludo, cuerpo de la carta, despedida y firma del emisor; para efectos de la carta compromiso dichos componentes no se encuentran aislados, sin embargo, dada su naturaleza y los asuntos que en esta se plasman, a continuación se listan aspectos necesarios que deben ser incluidos en el documento.

- a) La carta compromiso debe ir dirigida al responsable oficial o al equivalente del ente a auditar. No debe quedar en duda la autoridad del responsable oficial para nombrar al auditor para estos propósitos.
- b) El párrafo de introducción debe indicar cordialmente el propósito de la carta, por ejemplo: El propósito de esta carta es para establecer los términos de nuestro trabajo.
- c) En el caso de que existan otras compañías, debe ser mencionado en el documento el nombre de las mismas, en lugar de incluirlas como “...y

subsidiarias..., así mismo establecer si las mismas serán o no auditadas. Cabe indicar que el auditor puede juzgar enviar una carta de compromiso por separado a cada subsidiaria que deba ser auditada.

- d) Todos los Estados Financieros a auditar deben estar mencionados, en lugar de mencionar solo "...Estados Financieros..."; la identificación debe corresponder a la indicada en los encabezados de los propios Estados Financieros.
- e) Objetivo de la auditoría de Estados Financieros.
- f) Responsabilidades del cliente, en cuanto a la información financiera, así como el establecimiento de un control interno adecuado; de igual manera es conveniente indicar que se necesitará de toda la colaboración del personal de la entidad y que el auditor podrá tener acceso sin restricción a cualquier registro, documentación y otra información solicitada en conexión con la auditoría.
- g) Descripción del alcance del trabajo, incluyendo referencia a legislación aplicable, reglamentos, o pronunciamientos de organismos profesionales a los cuales se adhiere el auditor.
- h) Cualquier informe u otra comunicación de resultados del trabajo.
- i) El hecho de que a causa de la naturaleza de prueba (pruebas selectivas) y otras limitaciones inherentes de una auditoría, sistemas de contabilidad y control interno, existe un riesgo inevitable de no detectar representaciones erróneas sustanciales.
- j) Acceso sin restricción a cualesquier registros, documentación e información relacionada con la auditoría.
- k) En la mayoría de los casos, los honorarios y términos de facturación son establecidos en la carta de compromiso. Sin embargo, en situaciones que requieren de una estimación de honorarios u otras discusiones adicionales

relacionadas con los mismos, puede emitirse una carta por separado describiendo dichos asuntos al cliente.

El ejemplo de una carta compromiso de auditoría, puede ser apreciado en el ANEXO I.

3.5.2 Carta de compromiso en auditorías recurrentes

Si bien se cuenta con información correspondiente al cliente recurrente derivado de trabajos realizados en períodos anteriores, conviene al auditor considerar la evaluación de los términos del trabajo existentes, y por ende la emisión de una nueva carta compromiso, derivado de lo siguiente:

- Malentendidos del cliente respecto al objetivo y alcance de la auditoría;
- Establecimiento de términos de trabajo revisados o especiales;
- Cambios en la alta gerencia o autoridades máximas de la entidad;
- Cambios importantes en la propiedad de la entidad, o bien en la naturaleza o tamaño del negocio del cliente y
- Requisitos legales o regulatorios.

3.5.3 Aceptación de un cambio en el trabajo

En circunstancias excepcionales puede ser solicitado al auditor durante la ejecución de la auditoría, el cambio del trabajo establecido inicialmente en la carta compromiso, a uno que proporciona un menor nivel de seguridad. En tales circunstancias el auditor debe considerar si es apropiado o no realizarlo, debiendo tomar en cuenta lo siguiente:

- Considerar la corrección de la solicitud;
- Considerar las implicaciones de las restricciones en el alcance de su trabajo;

- Considerar las posibles implicaciones legales o contractuales del cambio;
- Acordar nuevos términos con el cliente;
- Asegurar que el informe sea apropiado para los términos revisados del trabajo.

Cabe aclarar que el Auditor no deberá acordar un cambio en el trabajo cuando no exista un justificativo razonable para ello.

Por otro lado, si el auditor no puede estar de acuerdo con un cambio en el trabajo y por quien fue contratado no le permite continuar con los términos acordados inicialmente, el auditor deberá retirarse, debiendo considerar la existencia de cualesquier obligaciones contractuales o de otro tipo, de reportar a otras partes como el Consejo de Accionistas, las circunstancias que hacen necesario el retiro.

3.6 Memorando de planeación

El memorando de planeación conforme a lo establecido en la Norma Internacional de Auditoría No. 300, Planeación de una auditoría de Estados Financieros, párrafo 23, constituye el documento en donde se deja asentada la estrategia general de auditoría, son registradas las decisiones clave que se consideran necesarias para planear de manera apropiada la auditoría, el alcance general, oportunidad y conducción de la auditoría; un ejemplo sobre el documento en mención, puede ser apreciado en el ANEXO II al presente informe.

Es entonces en este documento donde se dejan plasmadas las decisiones más importantes sobre el proceso de la auditoría a efectuar, para lo cual debe considerarse como mínimo lo siguiente:

- Instrucciones para el informe;
- Fechas fijadas para todas las etapas de la auditoría;
- Personal que participará en el proceso, tanto auditores junior como sénior.
- Presupuesto y análisis de tiempos. El programa de auditoría debería ser evaluado en cuanto al tiempo y el costo total incluido en el presupuesto general de la auditoría.
- Participación de terceros fuera de la oficina;
- Procedimientos analíticos preliminares;
- Hechos y transacciones que puedan tener efecto significativo sobre los Estados Financieros de la empresa;
- Transacciones con empresas relacionadas que no sean auditadas;
- Identificación de aseveraciones críticas;
- Sucursales a visitar y procedimientos a emplear;
- Procedimientos adicionales a realizarse con respecto a información solicitada para archivos de empresas públicas, el cliente o para otros propósitos especiales;
- Comentarios acerca de auditorías anticipadas o en caso que se realicen procedimientos antes de la fecha del balance, para una auditoría completa, incluyendo procedimientos adecuados para la actualización.

La estrategia general de auditoría debe ser comunicada a todo el personal designado para la auditoría en tanto estén afectados a la misma y deberá incluir la información necesaria para permitir a dicho personal tener una comprensión correcta de su rol individual en la auditoría; debe ser discutido con los gerentes del cliente para asegurar la obtención de la ayuda necesaria por parte del cliente y que sus expectativas concuerdan con el plan.

3.6.1 De los cambios importantes en la estrategia general de auditoría

La estrategia general de auditoría no es rígida, ya que si bien se establece un plan general al inicio de la misma, ésta puede sufrir cambios importantes durante el proceso de su realización; dichos cambios deben incluir las razones por las que se incurrió en los mismos, así como la respuesta del auditor a los eventos, condiciones o resultados de los procedimientos de auditoría producto de dichos cambios.

3.7 Papeles de trabajo

La Norma Internacional de Auditoría 230, Documentación de auditoría, establece que los papeles de trabajo constituyen el registro de procedimientos de auditoría desempeñados, la evidencia de auditoría relevante obtenida y las conclusiones a las que llegó el auditor. Así mismo ayudan a sustentar su opinión y probar que su examen fue hecho de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría y una ayuda para la realización del examen en sí.

Los papeles de trabajo deben indicar el alcance de la revisión del auditor para sustentar las declaraciones de que se obtuvo evidencia suficiente y apropiada por medio de la inspección, observación investigaciones y confirmaciones. Además, la base de todas las conclusiones y resúmenes que afecten la opinión del auditor sobre lo razonable de la presentación, debe ser sustentada por dichos documentos.

Los propósitos principales de los papeles de trabajo son los siguientes:

- Proveer evidencia del examen del auditor
- Proveer evidencia de que el examen fue planificado adecuadamente

- Proveer evidencia del entendimiento del entorno de la entidad y de la evaluación del sistema de control interno del cliente, lo cual permitirá entre otros, la preparación de los programas de auditoría
- Proveer evidencia de la naturaleza y alcance de las pruebas de cumplimiento y sustantivas realizadas
- Proveer soporte para la opinión del auditor
- Proveer una base para la revisión del trabajo de auditoría
- Constituir una guía para exámenes subsecuentes
- Proveer una base para la evaluación del desempeño del auditor por quien fue preparado

Como mínimo, los papeles de trabajo deben cumplir con los siguientes aspectos:

- Identificación de la entidad que se audita
- Área
- Período a examinar
- Índice del papel
- Iniciales de los auditores que lo prepararon y revisaron
- Fecha en que se preparó el papel de trabajo
- Fuente de la información del papel de trabajo
- Indicaciones claras y concisas de los procedimientos de auditoría realizados
- Conclusiones basadas en el trabajo realizado

3.8 Programas de auditoría

El párrafo 24 de la Norma Internacional de Auditoría 300, Planeación de una auditoría de Estados Financieros, establece que el programa de auditoría documenta la naturaleza, oportunidad y extensión planeadas de los procedimientos de evaluación del riesgo, y los procedimientos adicionales

de auditoría a nivel de aseveración por cada clase de transacción, saldo de cuenta y revelación de importancia relativa en respuesta a los riesgos evaluados.

Los programas de auditoría son el resultado final de la fase de planeación; describen los procedimientos sustantivos y de cumplimiento a realizar en el proceso de la auditoría. Estos programas son preparados por auditores experimentados, deben ser claros, a efecto que una persona con poca experiencia o incluso sin ella, pueda llevarlos a cabo.

En los programas de auditoría debe indicarse la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos a aplicar, pues sirven como un conjunto de instrucciones a los auxiliares involucrados en la auditoría y como medio para el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo. Ya que los programas constituyen parte del legajo de papeles de trabajo que debe elaborar el auditor para una revisión, su contenido debería de presentar lo siguiente:

- Identificación de la entidad que se audita
- Área
- Período a examinar
- Índice del papel
- Objetivos de la auditoría (Relacionado con las aseveraciones o afirmaciones de la administración)
- Detalle de pruebas de controles y procedimientos sustantivos a aplicar en el área a auditar
- Identificación y fecha de realización y revisión del procedimiento efectuado
- Tiempo estimado
- Tiempo real

3.8.1 Aseveraciones o afirmaciones de la administración

Un programa de auditoría está diseñado para lograr objetivos de auditoría con respecto a cada cuenta importante en los Estados Financieros. Estos objetivos surgen directamente de las afirmaciones contenidas en los Estados Financieros de los clientes, siendo así que las aseveraciones constituyan declaraciones implícitas o explícitas que hace la administración sobre los tipos de operaciones y las cuentas relacionadas en los Estados Financieros.

A manera de ejemplo, la administración de Gouda, S.A. afirma en el Balance General al 31 de diciembre de 2009 (Ver Punto 2.11.1 anterior), que en caja y en las cuentas bancarias de la entidad, existía un millón trescientos diez mil setecientos noventa quetzales (Q1,310,790.00); a no ser que se manifieste lo contrario en los Estados Financieros, la administración también afirma que el efectivo era ilimitado y que estaba disponible para su uso normal.

Las aseveraciones de la administración se relacionan directamente con el marco de referencia de información financiera aplicable; las mismas son parte de los criterios que la administración utiliza para registrar y revelar información contable en los Estados Financieros.

De conformidad con la Norma Internacional de Auditoría 500, Evidencia de Auditoría las aseveraciones comprenden:

- **Existencia**

Se refiere a si los activos, obligaciones y capital incluidos en el Balance General, de hecho existieron en la fecha del mismo.

- **Ocurrencia**

Hace referencia a si las operaciones registradas incluidas en los Estados Financieros ocurrieron de hecho durante el período contable.

- **Integridad**

Estas afirmaciones indican que se incluyen todas las operaciones y cuentas que deberían presentarse en los Estados Financieros.

- **Exactitud**

Si las cantidades y otros datos relativos a las transacciones y eventos registrados, se han operado de manera adecuada.

- **Corte**

Si las transacciones se han registrado en el período correcto.

- **Valuación**

Tienen que ver si los activos, pasivos, capital y cuentas de ingresos y gastos se han incluido en los Estados Financieros en los montos adecuados.

- **Asignación**

Hace referencia a si las transacciones se han operado en las cuentas apropiadas.

- **Derechos y obligaciones**

Se relacionan con el hecho de si los activos son derechos y si los pasivos son obligaciones de la entidad en determinada fecha.

Por lo tanto, los auditores entienden las afirmaciones a fin de hacer auditorías adecuadas.

3.8.2 Finalidad de los programas de trabajo

Los programas de auditoría tendrán las finalidades siguientes:

- Facilitar el cumplimiento ordenado de los procedimientos determinados para la realización de la auditoría.
- Inducir al auditor sobre los objetivos que se pretenden alcanzar con la revisión.

- Dar a conocer los procedimientos a aplicar durante la revisión a cada miembro del equipo de trabajo.
- Servir de guía con el propósito de evitar, en lo posible, que se incurra en omisiones, repeticiones o duplicidad de trabajo.
- Ahorrar tiempo a los auditores, así como aplicación oportuna de los procedimientos establecidos acorde al tiempo estipulado para cada actividad.
- Permiten la medición del grado de cobertura del programa, en cuanto a la realización de los procedimientos por parte de cada uno de los miembros del equipo.
- Constituir un método para asegurarse de que se han realizado todos los procedimientos que se exigen en el plan de auditoría original.
- En virtud de que son realizados en base al conocimiento del cliente, así como de la estructura de su control interno, minimizan el riesgo de la no detección oportuna de errores materiales de importancia relativa.
- Constituyen la base para la obtención de evidencia suficiente y competente.

3.8.3 Tipos de programas de trabajo

A continuación se describen tipos de programas existentes, los cuales pueden ser aplicados para efecto de la construcción de los correspondientes para la realización de una auditoría de Estados Financieros:

- **Programas Generales**

Son aquellos que se limitan a un enunciado genérico de las técnicas a aplicarse, con mención de los objetivos particulares que se persiguen en cada caso, y son, generalmente, destinados al uso de los jefes de auditoría (Sénior).

- **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 (Junior).

- **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 que forma la clientela del despacho.

- **Programas Específicos**

Los que se preparan y formulan concretamente para cada situación particular. La selección entre el uso de programas estándar y específicos, o las combinaciones de uno y otro que se puedan utilizar en la práctica, son también, en su mayor parte, resultado de las características peculiares resultantes del juicio del auditor, de sus condiciones de organización y supervisión y de las políticas establecidas en el manejo de sus trabajos.

Aunque el programa general puede resultar menos eficaz que el especial como guía para los procedimientos específicos, ambos proporcionan el marco necesario para asegurarse de que se realizan o consideran todos los procedimientos de auditoría significativos durante el curso de la misma; para el caso del presente informe son utilizados programas específicos, los cuales indican los procedimientos a ser aplicados durante el trabajo a realizar; para ilustrar lo apuntado con anterioridad, en relación a los programas de auditoría, se presenta un ejemplo para el área de caja y bancos en el ANEXO III.

3.9 Proceso de planeación

Se puede considerar que el proceso de auditoría tiene tres fases: planificación, ejecución y conclusión. Aunque las tres fases son importantes para lograr una auditoría exitosa, el auditor debe darle énfasis especial a la fase de planificación. Es aquí donde las habilidades y experiencia del equipo auditor se juntan para crear un programa cabal de auditoría que trata sobre los riesgos y necesidades de cada trabajo.

Aunque, en general, la planificación está concentrada al inicio de la auditoría, debe recordarse que aspectos de la planificación ocurren a lo largo de la auditoría a medida que se reacciona a los hallazgos que ocurren durante la realización del trabajo.

Conforme al párrafo 5 de la NIA 300, Planeación de una Auditoría de Estados Financieros, la planeación no es una fase discreta de una auditoría, sino más bien un proceso continuo que, a menudo, comienza poco después (o en conexión con) la terminación de la auditoría previa y, continúa hasta la terminación del trabajo actual de auditoría. Sin embargo, al planear una auditoría, el auditor considera la oportunidad de ciertas actividades de planeación y procedimientos de auditoría que necesitan completarse antes del desempeño de procedimientos adicionales.

Puede afirmarse entonces que la planificación de auditoría involucra dos grandes actividades: las previas a la realización del trabajo y la elaboración del plan de auditoría, fases que se concretan a través de la realización de la planeación técnica y administrativa de la auditoría, las cuales son desarrolladas ampliamente en el capítulo IV.

CAPÍTULO IV

LINEAMIENTOS DE LA PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS DE UNA EMPRESA COMERCIAL QUE IMPORTA Y DISTRIBUYE QUESOS Y VINOS

Conforme a lo establecido en la Norma Internacional de Auditoría No. 300, Planeación de una auditoría de Estados Financieros, el auditor para reducir el riesgo de auditoría, debe efectuar una planificación adecuada del trabajo a realizar, para lo cual debe cumplir con ciertos lineamientos establecidos por dicha normativa, los cuales, son desarrollados a lo largo del presente capítulo.

4.1 Planeación Técnica

Esta etapa de la planeación, dirigida a una empresa que importa y distribuye quesos y vinos en Guatemala, se compone de los siguientes elementos:

4.1.1 Realización de actividades previas al trabajo

Entre las actividades que el auditor debe considerar al aceptar un trabajo, se encuentran la evaluación sobre la aceptación del mismo, derivado del riesgo que la auditoría engloba y el establecimiento de términos del trabajo.

4.1.1.1 Evaluar y responder al riesgo del compromiso

La evaluación sobre la aceptación del trabajo de auditoría es atribución directa del socio gerente en caso de una firma de auditores, o bien del auditor independiente que realizará el trabajo, en virtud de la responsabilidad que conlleva la realización de una auditoría de Estados Financieros.

En el caso de auditorías recurrentes, se tiene a disposición papeles de trabajo de años anteriores; ahora bien en el caso de auditorías no recurrentes, o bien que corresponden a la primera revisión para la entidad, debe indagarse más a fondo aspectos relacionados con el cliente, con la finalidad de determinar el riesgo del trabajo.

“La aceptación y continuación de las relaciones de clientes y de trabajos específicos de auditoría incluyen el considerar:

- La integridad de los dueños principales, de la administración clave y de los encargados del gobierno corporativo de la entidad.
- Si el equipo del trabajo es competente para desempeñar el trabajo de auditoría y si tiene el tiempo y los recursos necesarios.
- Si la firma y el equipo del trabajo pueden cumplir con los requisitos éticos.” (14:156)

En efecto, el auditor debe realizar una investigación apropiada sobre las relaciones del cliente potencial, debiendo considerar como mínimo los siguientes aspectos:

- Obtención de antecedentes e información general de los dueños, directores y miembros del consejo claves.
- Obtención de información financiera de por lo menos los dos últimos años, si está disponible, con la mera finalidad de poder ser revisada para determinar tendencias que afecten el riesgo global de la relación con el cliente, incluyendo problemas de negocio en marcha, habilidad para pagar un honorario razonable, entre otros.
- Debe consultarse a los auditores anteriores para determinar asuntos como, su entendimiento del por qué ha sido considerado un cambio de auditores, si experimentaron asuntos de integridad o si tuvieron asuntos

serios en la auditoría (u otro trabajo), incluyendo desacuerdos con la administración.

Con posterioridad a que el auditor ha iniciado el proceso de investigación preliminar del cliente, puede haber obtenido la información necesaria para determinar riesgos importantes, los cuales deben ser considerados para efectos de aceptación del cliente; estas situaciones no necesariamente significan que el cliente no pueda ser aceptado, mas bien involucra la necesidad de indagación adicional, así como la asignación de estos trabajos al staff y socio con la experiencia apropiada.

A continuación se listan riesgos relacionados con el cliente potencial, los cuales deberán ser considerados por el auditor, previo a la aceptación del trabajo de auditoría:

- Clientes potenciales que han obtenido o desean obtener recursos a través de la emisión de títulos o en colocaciones privadas.
- Clientes potenciales en inicio de operaciones o que tienen productos de dudosa colocación comercial.
- Clientes potenciales que frecuentemente han cambiado o demandado a sus asesores.
- Clientes potenciales por los cuales, sus auditores anteriores o asesores hayan renunciado o declinado la aceptación del trabajo, otras firmas hayan declinado el hacer una propuesta u otros por los que no se tenga un entendimiento claro de las razones del cambio.
- Excesiva o inusual confianza potencial puesta en los resultados del trabajo del auditor.
- Clientes potenciales con problemas de negocio en marcha.

- Clientes potenciales con un historial de disputas o desacuerdos entre sus dueños, directores o asesores profesionales.
- Clientes potenciales con transacciones significativas entre partes relacionadas.
- Clientes potenciales donde hay incertidumbre de la integridad de su administración; (situaciones donde hay duda de posibles actos ilegales, incluyendo lavado de dinero, investigaciones regulatorias, incumplimiento de leyes y acusaciones de fraude involucrando a los dueños o la administración, deberán normalmente ser evitadas).
- Clientes potenciales cuyas operaciones, principales productos o personal clave están sujetos a investigación de autoridades o demandas, cuyo fallo pudiera impactar de manera negativa la viabilidad o reputación del negocio.
- Clientes potenciales que tuvieron desacuerdos importantes con los auditores anteriores.
- Entidades asociadas que no han sido auditadas o que han sido auditadas por firmas de poca reputación.
- Clientes potenciales o trabajos donde existen consideraciones especiales relacionadas con prácticas contables, procedimientos de auditoría, o asuntos de revelación, presentación o fiscales.
- Clientes potenciales que quieren obtener asesoría de ciertas operaciones materiales antes de contratar a los auditores externos.
- Clientes potenciales que requieran a una firma re-auditar períodos ya revisados por otro auditor.

En general el auditor debe sustentar discusiones preparatorias con el cliente, lo cual permitirá la actualización del conocimiento de su negocio, en caso

sea una auditoría recurrente, o bien obtener un conocimiento preliminar sobre el aquel y desarrollar la estrategia preliminar de auditoría.

Estas reuniones permitirán hacer los arreglos necesarios para la conducción del trabajo y asistir en la obtención del conocimiento del negocio del cliente. Algunos de los temas de la reunión pueden ser:

- Actualización u obtención inicial del conocimiento del negocio del cliente;
- Identificación de problemas y hechos que ocurrieron durante el año, que puedan influenciar el enfoque de auditoría o los Estados Financieros del cliente;
- Identificación de leyes y regulaciones, o cambios en las mismas, que pudieran afectar directamente los Estados Financieros;
- Identificación de partes relacionadas;
- Definición del alcance del trabajo, incluyendo cualesquier restricciones;
- Disposición de los registros necesarios para utilizar durante la auditoría;
- Establecimiento de un cronograma tentativo, incluyendo observaciones de inventario y visitas a las distintas sedes del cliente;
- Revisión de años anteriores, y si existieran, informes temporales, para establecer las necesidades para el año en curso e identificar cambios de formato.
- Revisión de nuevos pronunciamientos profesionales que deban ser aplicados;
- Reunión de información que ayude al profesional a evaluar el riesgo de errores materiales resultantes de errores o fraude;
- Discusión de honorarios y condiciones de pago;
- Entrega de una carta de compromiso;
- Maximizar el uso del personal del cliente;
- Analizar la forma y persona a la que se dirigirán los asesoramientos;

- Establecimiento de requisitos de espacio físico de trabajo para cada etapa del trabajo a realizar;
- Nombramiento de un miembro del personal del cliente como coordinador con el Auditor y
- Requisitos éticos establecidos en el Código IFAC, juntamente con los requisitos nacionales más restrictivos, tal es el caso de las Normas de Ética para graduados en Contaduría Pública y Auditoría, emitidos por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores.

El auditor debe considerar que un cliente potencial donde se presenten restricciones no razonables en el alcance o exija la auditoría en un período de tiempo no razonable, no deberá ser aceptado; finalmente será el profesional quien determine en base al estudio preliminar del cliente, lo factible de aceptar el trabajo derivado de los riesgos que pudiera representar su realización.

4.1.1.2 Establecer los términos del trabajo y los requerimientos del servicio al cliente –Carta Compromiso-

Es importante acordar por escrito sobre el trabajo a realizar para cada cliente a fin de evitar posteriores diferencias de opinión con relación al alcance preciso y términos del trabajo.

Lo anterior se materializa a través de la carta compromiso, la cual formaliza el entendimiento del auditor con el cliente sobre los servicios que va prestar y debe describir claramente la naturaleza del trabajo a efectuar, cabe aclarar que este punto fue ampliamente desarrollado en el numeral 3.5 del Capítulo III anterior, en donde se hizo referencia al ANEXO I, en donde puede ser apreciado un ejemplo del documento en mención.

4.1.2 Realización de la planeación

Con posterioridad a que el Auditor o socio de la firma aceptó el riesgo del compromiso, así mismo dejó asentado por escrito los términos del trabajo a realizar en la carta compromiso, debe iniciarse con la segunda fase de la planificación del trabajo, misma que debe ser desarrollada con una actitud de escepticismo profesional, reconociendo que pueden existir circunstancias que hagan que los Estados Financieros estén representados erróneamente en una forma de importancia relativa.

Esta etapa de la planificación del trabajo, constituye uno de los procedimientos que el Contador Público y Auditor debe realizar con la mayor atención posible, ya que es en esta fase en donde se desarrolla la estrategia global de auditoría, las decisiones sobre la naturaleza, oportunidad y alcance del trabajo de auditoría, la identificación sobre lo que deberá realizarse y por quiénes, así como las fechas de realización de cada procedimiento.

4.1.3 Conocimiento del negocio

"El auditor deberá obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, suficiente para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros ya sea debido a fraude o error, y suficiente para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría."(14:257)

"El entendimiento de la entidad y su entorno por el auditor consiste en un entendimiento de los siguientes aspectos:

- a) Factores de la industria, de regulación y otros factores externos incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable.
- b) Naturaleza de la entidad incluyendo la selección y aplicación de políticas contables por la entidad.
- c) Objetivos y estrategias y los riesgos de negocio relacionados que puedan dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros.
- d) Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad.
- e) Control interno". (14:264)

A través de la obtención integral del conocimiento del cliente, el profesional pretende no solamente darle cumplimiento a lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoría, sino efectuar su trabajo con la diligencia y profesionalismo que lo caracterizan, reconociendo las responsabilidades que emanan de la aceptación de un trabajo de auditoría.

Si bien el conocimiento del cliente en una auditoría inicial debe ser profundo, derivado de que no se conocen aspectos relacionados con aquél y su entorno, el procedimiento no debe encontrarse aislado a las auditorías recurrentes, ya que la forma de operar del cliente se encuentra en constante cambio, pudiendo existir la posibilidad de que durante el período a auditar hayan sucedido cambios importantes que incidan en riesgos de importancia relativa para la empresa, y que por falta de investigación, no pudieran ser detectados.

La planificación de la auditoría debería en primer lugar estar dirigida a la actualización (o, en caso de ser una auditoría inicial, recolección) de la información contenida en los archivos del negocio y operaciones del cliente, los

cuales permitan planificar y realizar el trabajo de auditoría más efectiva y eficientemente por medio de:

- Una identificación temprana de transacciones importantes y no comunes;
- Una identificación de los cambios en el sistema contable del cliente y las políticas y procedimientos de control interno;
- Una identificación de las aseveraciones críticas;
- Una evaluación del riesgo de errores materiales de estimación en los estados financieros;
- Una identificación de procedimientos analíticos potenciales y de la información que puede utilizarse.

“Obtener un entendimiento de la entidad y su entorno incluyendo su control interno, es un proceso continuo, dinámico de compilación, actualización y análisis de información en toda la auditoría. Según se describe en la NIA 500, los procedimientos de auditoría para obtener un entendimiento se conocen como "procedimientos de evaluación del riesgo" porque algo de la información que se obtiene al desempeñar estos procedimientos puede usarse por el auditor como evidencia de auditoría para soportar las evaluaciones de los riesgos de representación errónea de importancia relativa.”(14:259)

Para que el auditor pueda obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, debe realizar investigaciones con la administración y otros entes dentro de la empresa, aplicación de procedimientos analíticos y la aplicación de las observación e inspección; cabe aclarar que no deberán ser aplicadas las técnicas en conjunto, sino mas bien esto depende del criterio del profesional.

4.1.3.1 Factores económicos generales y condiciones del comercio que afectan al negocio de una importadora de quesos y vinos, incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable

El auditor debe obtener un entendimiento de los factores relevantes del comercio o bien el medio en que opera el cliente, y aquellos que incidan directamente sobre el mismo.

Y en el caso de la empresa objeto de estudio, el factor que incide grandemente en el negocio de la entidad es la economía de la población, ya que los productos que ofrece Gouda, S.A., no constituyen artículos de primera necesidad, generando que los clientes prioricen sus necesidades y decidan entre adquirir productos que satisfagan sus necesidades básicas y releguen aquellas que son consideradas como accesorias, tal es el caso de adquirir licor; así mismo la competencia nacional y el contrabando aduanero, derivado de que existen en el mercado productos que han sido internados al país sin cumplir con los requerimientos establecidos por la ley, generando que el costo de adquisición sea menor al establecido por la empresa para la comercialización de su mercadería.

Como parte del entendimiento del negocio, se debe obtener una comprensión del marco regulatorio y legal aplicable, con la finalidad de establecer el grado de cumplimiento por parte del mismo.

En el caso de Gouda, S.A., se encuentra afecta al pago del Impuesto Sobre la Renta (ISR) bajo el régimen optativo, aplicando una tasa del 31% sobre la utilidad que obtenga al final del período; así mismo al pago del Impuesto de Solidaridad (ISO), el cual se declara a través de pagos trimestrales, pagando

sobre el total de activos o el total de ingresos, el que sea mayor. Debe mencionarse que se encuentra obligada al pago del Impuesto al Valor Agregado sobre las ventas efectuadas mensualmente.

En el ámbito laboral la empresa debe cumplir con lo establecido en el Código de Trabajo y enterar lo correspondiente al Seguro social.

En general la legislación aplicable a la empresa objeto de estudio, lo constituyen todas aquellas normas que regulan la actividad mercantil en Guatemala y se encuentran vigentes a la fecha.

4.1.3.2 Naturaleza de la entidad

Para que el auditor obtenga un conocimiento sobre el negocio del cliente debe considerar entre otros la obtención de información acerca de su estructura, gobierno, operaciones del negocio, inversión y financiamiento, así como los objetivos y estrategias y riesgos de negocios relacionados que puedan dar como resultado representaciones erróneas de importancia relativa en los Estados Financieros.

Operaciones del negocio

Constituyen las operaciones del giro normal de la entidad, su propiedad, gobierno, tipos de inversión que realiza o planea hacer, estructura y la forma de financiación.

- Fuentes de ingresos, acorde a la naturaleza del negocio del cliente, ya que una empresa comercial obtiene sus ingresos principalmente de la comercialización de sus productos, sin embargo, una organización no gubernamental, lo constituyen las donaciones en general.

- Obtener información sobre sus clientes potenciales, márgenes de utilidad, políticas de precios, reputación de sus productos, estrategias de mercadotecnia, entre otros.
- Las etapas de producción, cuando aplique a una entidad manufacturera.
- Existencia de subcontratistas, u otras alianzas externas.
- Información sobre mercadeo por internet, es decir comercio electrónico.
- Localización de plantas de producción, bodegas y oficinas.
- Proveedores de bienes y servicios.
- Aspectos laborales, en cuanto a políticas internas establecidas dentro de la entidad, desde el proceso de selección de personal, pagos de nóminas e incentivos laborales, cumplimiento con disposiciones legales y beneficios pre y post empleo.
- Actividades y gastos de investigación y desarrollo.
- Transacciones con partes relacionadas.

Inversiones

- Adquisiciones, fusiones por realizar o recién efectuadas.
- Inversiones y disposiciones de valores y préstamos.
- Actividades de inversiones de capital, incluyendo inversiones en planta y equipo y tecnología y cualquier cambio reciente o planeado.

Financiamiento

- Principales subsidiarias y entidades asociadas.
- Acuerdos de financiamiento fuera del Balance General.
- Arrendamiento de activos fijos para uso del negocio.
- Préstamos bancarios y no bancarios.

- Aportaciones por parte de los socios, en caso de ser una sociedad anónima, o bien del dueño, si constituye un negocio individual.

Esta información puede ser obtenida mediante la lectura de minutas y libros de actas, escritura de constitución de la entidad, Estados Financieros, organigramas, entre otros.

4.1.3.3 Objetivos y estrategias y riesgos de negocio relacionados

El negocio de la entidad es conducido en base a factores internos y externos, así como del comercio y regulaciones específicas existentes.

Sobre estas condiciones, es que la administración de la entidad define planes generales, cuya finalidad es el cumplimiento de los objetivos impuestos por ésta, mismos que deben ser alcanzados a través de la ejecución de las estrategias (enfoques operacionales) construidas por la administración.

A partir de la existencia de estos objetivos y estrategias, es que surgen los riesgos de negocio, ... "resultado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones o faltas de acción importantes que puedan afectar de manera adversa la capacidad de la entidad para lograr sus objetivos y ejecutar sus estrategias, o establecer objetivos y estrategias no apropiados." (14:266)

En la medida en que el Contador Público y Auditor obtenga conocimiento y entendimiento de los riesgos de negocio, se incrementará la probabilidad de identificar riesgos de representación errónea de importancia relativa; a continuación se muestran ejemplos de riesgos relacionados con el negocio:

- Desarrollo del comercio; pues un riesgo potencial pudiera estar relacionado con el hecho de que la entidad carezca del personal o habilidades necesarios para manejar los cambios que pudieran presentarse en el negocio.
- Colocación de nuevos productos; ya que los mismos pudieran no tener la aceptación esperada, derivado de estrategias de mercadeo erróneas.
- La expansión del negocio; derivado de que en la etapa de planificación del crecimiento y expansión geográfica del mismo, no se haya estimado correctamente por ejemplo la demanda de un producto.
- Surgimiento de nuevos requisitos de contabilización; esta situación representaría un riesgo potencial para el negocio, ya que pudiera darse el caso de que por desconocimiento de un requisito contable reciente, se estuviera costeando incorrectamente el inventario de la entidad.
- Incumplimiento de requisitos de regulación; por ejemplo, que la empresa se encuentre incurriendo en contingencias, como la no emisión de facturación al momento de la venta de productos.
- Incumplimiento de requisitos de financiamiento actual y prospectivo; pudiéndose ejemplificar este riesgo potencial, con la pérdida de financiamiento debido a la incapacidad de la entidad de cumplir con las responsabilidades derivadas de la adquisición de dicho financiamiento.
- Riesgo de tecnología; puede hacerse mención que la entidad haya adquirido un software que proporcione herramientas avanzadas y de utilidad, tanto para la generación de información financiera, como de reportes estadísticos de rendimiento, sin embargo, el personal no se encuentre bien capacitado, incurriendo en errores al momento del registro de las operaciones de la entidad.

Si bien el riesgo de negocio es identificado por la administración de la entidad, en empresas pequeñas, el mismo no es debidamente administrado, ya que dichas entidades por su tamaño no establecen sus objetivos y estrategias, siendo así que el entendimiento del auditor deba ir enfocado hacia la respuesta de la empresa a estos asuntos.

4.1.3.4 Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad

El auditor debe obtener entendimiento de las medidas de desempeño de la entidad, que la administración y otros consideran relevantes, pudiendo ser estas de origen interno o externo.

La característica principal de las medidas de desempeño es que ejercen presión sobre la administración, razón por la que el auditor debe obtener un entendimiento amplio sobre las mismas, ya que pueden ser indicio de la existencia de riesgos de representación errónea de importancia relativa en los Estados Financieros.

Un ejemplo característico de las medidas de desempeño puede ser un presupuesto general en donde conforme a las ventas alcanzadas, la administración sea recompensada con un bono especial, o bien retribuida de otra manera; dicha medida de desempeño, al no ser alcanzada en los términos establecidos por el presupuesto, puede ser objeto de manipulación de información financiera, con la finalidad de mostrar datos que no son reales, con el propósito de obtener un beneficio propio, en el caso de la administración de la empresa.

Otros ejemplos que pueden ser considerados por el profesional, respecto al desempeño de la entidad son las siguientes:

- Razones financieras clave y estadísticas de operación;
- Indicadores clave de desempeño;
- Medidas de desempeño de empleados y políticas de compensación por incentivos;
- Tendencias;
- Uso de pronósticos, presupuestos y análisis de variación;
- Informes de análisis e informes de calificación de crédito;
- Análisis de competidores;
- Desempeño financiero período sobre período (crecimiento de ingreso, rentabilidad, apalancamiento)

4.1.3.4.1 Análisis de Estados financieros

El objetivo principal de realizar un análisis a las cifras mostradas en los Estados Financieros, consiste en obtener un diagnóstico de la situación financiera del cliente, con la finalidad de mejorar la misma.

Este análisis puede ser obtenido a través de la aplicación de varios métodos, y en el presente trabajo solamente serán aplicados los porcentos integrales y aumentos y disminuciones.

- **Razones financieras**

Consiste en la aplicación de fórmulas matemáticas preestablecidas a las cifras de los Estados Financieros, las cuales relacionan un rubro con otro, para mostrar un resultado en términos porcentuales, el cual permitirá tener un acercamiento hacia el comportamiento mostrado por la entidad durante un período determinado.

- **Razones de Solvencia**

Las cuales se encuentran enfocadas a establecer la capacidad que la entidad tiene a una fecha determinada, para cubrir sus obligaciones, entre las que se puede hacer mención de la prueba de ácido, la cual a través de dividir el monto de activos corrientes menos los inventarios, entre los pasivos corrientes, puede obtenerse el dato acerca de la capacidad inmediata que la entidad posee para cubrir sus obligaciones a corto plazo, sin considerar la realización de sus inventarios, a continuación se ejemplifica utilizando cifras de la unidad de análisis al 31 de diciembre de 2009:

Prueba de ácido	<u>Activo Corriente (-) Inventarios</u> Pasivo Corriente	<u>Q12,399,689</u> Q9,638,604	Q1.29
------------------------	---	----------------------------------	-------

Como se puede observar, el índice para el período 2009, da la certeza que la empresa Gouda, S.A. puede cubrir en un 100% (cien por ciento) sus deudas a corto plazo, sin hacer efectivo su inventario de mercaderías.

- **Razones de rentabilidad**

Las cuales tienden a mostrar el grado de avance o retraimiento que un entidad mostró en un período específico, como ejemplo se puede hacer mención de la obtención del margen de utilidad bruto, el cual es conocido también como contribución; esta razón financiera muestra la utilidad que la empresa obtiene por cada quetzal de ventas después de restarle los costos variables de producción.

Margen de utilidad bruta	<u>Utilidad bruta en ventas</u> Ventas Netas	<u>Q 3,447,295</u> Q 17,496,307	Q 0.20
---------------------------------	---	------------------------------------	--------

El índice obtenido, se interpreta como que por cada quetzal de ventas después de haberle restado el costo de ventas, Gouda, S.A. al 31 de diciembre de 2009, obtuvo un margen bruto de veinte centavos.

- **Razones de actividad**

Enfocadas a la medición de la entidad para manejar sus activos. Como ejemplo se menciona la rotación de cuentas por cobrar, el cual muestra la capacidad de la entidad para convertir en efectivo la cartera de clientes.

Rotación de cuentas por cobrar	<u>Ventas netas(crédito)</u> Cuentas por cobrar (Neto)	Q 10,497,784 Q 9,099,556	Q1.15
---------------------------------------	---	-----------------------------	-------

Esta razón indica que la capacidad de Gouda, S.A., para recuperar cartera, se estima una vez al año, lo que es síntoma de una baja liquidez para la empresa.

Porcientos integrales

Consiste en la presentación de las cifras de los Estados Financieros en porcentajes analíticos o porcentajes integrales. Uno de los métodos que mayormente es aplicado, es el de tendencias, el cual consiste en que a partir de la determinación de cifras base, serán comparadas las generadas en los períodos subsiguientes, mostrando a través de la aplicación de éste método, el comportamiento que los rubros han tenido en los períodos comparados.

Método de aumentos y disminuciones

Consiste en la comparación sobre las cifras de un período base y las generadas en períodos distintos; comúnmente es aplicado a cifras de períodos comparativos. A continuación se muestra un ejemplo en donde se aplican porcentos integrales y aumentos y disminuciones.

Descripción	Saldos al 31/03/2009	%	Saldos al 31/03/2008	%	Variación	
					Monto	%
VENTAS NETAS	17,496,307	100%	20,681,657	100%	(3,185,350)	-18%
Costo de Ventas	14,049,012	80%	17,432,810	84%	(3,383,798)	-24%
MARGEN BRUTO	3,447,295	20%	3,248,847	16%	198,448	6%

Se puede apreciar que las ventas representan la base sobre la cual están siendo comparados los demás rubros mostrados, tal es el caso del costo de ventas, que para el período 2009 representa el ochenta por ciento (80%) sobre dicho rubro; esta es la aplicación del método de porcentajes integrales.

Así mismo al haber realizado una comparación entre las ventas del período 2009 y 2008, se observó que las realizadas en aquél tendieron a la disminución en un 18%. Esta obtención de variaciones fue obtenida a través del método de aumentos y disminuciones.

4.1.3.5 Control Interno

En la década de los setenta (1,970) y a principios de la de los ochenta (1,980) fueron observados diversos casos de presentación de informes financieros fraudulentos, por lo que las organizaciones de contaduría más importantes (American Institute of Certified Public Accountants; American Accounting Association; Financial Executives Institute; Institute of Internal Auditors Inc. y el Institute of Management Accountants), patrocinaron la Comisión Nacional sobre Presentación de Informes Financieros Fraudulentos (Treadway Commission), para estudiar los factores causales asociados con la presentación de dicha información, así como realizar las recomendaciones correspondientes, para reducir su incidencia.

“La comisión hizo diversas recomendaciones relacionadas directamente con el control interno. Por ejemplo, ésta hizo énfasis en la importancia de un comité de auditoría competente y participativo y una función de auditoría interna objetiva en la prevención de prácticas fraudulentas. Ésta también pidió que las organizaciones patrocinadoras trabajaran unidas para integrar los diversos conceptos y definiciones de control interno, a fin de desarrollar criterios comunes

para evaluar el control interno. Por tanto, el Comité de organizaciones Patrocinadores (Committee of Sponsoring Organizations, COSO) comisionó un estudio para):

- Establecer una definición común del control interno para atender a las necesidades de las diferentes partes.
- Proporcionar una norma para que los negocios y otras entidades puedan evaluar sus sistema de control y determinar la forma de mejorarlos.”(27:172)

El estudio, titulado *Control Interno: Marco de Referencia Integrado*, define el control interno como “...Un proceso realizado por el consejo de directores, administradores y otro personal de una entidad, diseñado para proporcionar seguridad razonable mirando el cumplimiento de los objetivos en las siguientes categorías:

- Efectividad y eficiencia de las operaciones,
- Confiabilidad de la información financiera,
- Cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.”(5:4)

La definición de COSO del control interno hace énfasis en que el control interno es un proceso, o un medio para llegar a un fin y no un fin en sí mismo. El proceso se realiza por medio de individuos, no solamente a partir de manuales de políticas, documentos y formas.

El concepto de seguridad razonable, reconoce que el control interno no es una garante absoluta de que se lograrán los objetivos de una organización; así mismo que el costo del control interno no debe exceder los beneficios que se pretenden obtener. La anterior definición de control interno considera también el logro de objetivos en las áreas de presentación de informes financieros, operaciones y cumplimiento de leyes y regulaciones.

El control interno de una entidad a otra es variable, debido a factores como su tamaño, naturaleza de las operaciones y sus objetivos. Sin embargo, para un control interno satisfactorio en casi cualquier organización de gran tamaño, algunas características son esenciales, siendo así que el control interno acorde al informe COSO, se integre de cinco componentes: el ambiente de control, la evaluación del riesgo, el sistema de información (contable) y de comunicación, las actividades de control y el monitoreo de controles; los cuales son desarrollados a continuación y utilizados para la evaluación del sistema de control interno de la unidad de análisis.

4.1.3.5.1 Ambiente de control

Refleja el espíritu ético vigente en una entidad, respecto del comportamiento de los agentes, la responsabilidad con que encarar sus actividades, y la importancia que le asignan al control interno. El entorno de control incluye principalmente:

- *Comunicación y aplicación de la integridad y valores éticos*

La efectividad de los controles no puede subir más allá de la integridad y los valores éticos de la gente que los crea, administra y los monitorea. La integridad y los valores éticos son elementos esenciales del entorno de control que influyen sobre el diseño, administración y monitoreo de otros componentes, incluyen la comunicación de valores y normas de comportamiento de la entidad a la gente mediante declaraciones de políticas y códigos de conducta y mediante el ejemplo.

- *Compromiso de competencia*

Los empleados deben poseer las destrezas y el conocimiento esenciales para el desempeño de su trabajo, en cuya ausencia, podrían ser ineficaces en la

realización de las tareas asignadas. Lo correcto es que la gerencia se comprometa a contratar empleados con niveles apropiados de educación y experiencia y a proporcionarles la supervisión y capacitación adecuadas.

- *Participación de aquellos a cargo del gobierno*

La conciencia de control de una entidad es influenciada en forma significativa por aquellos a cargo de la administración. Los atributos de aquellos a cargo del gobierno incluyen independencia de la gerencia, su experiencia, la magnitud de su participación e indagación de las actividades, la corrección de sus acciones, la información que reciben, el grado al cual se elevan y persiguen las preguntas difíciles a la gerencia y su interacción con los equipos de auditoría interna y externa.

- *Filosofía y estilo operativo de la gerencia*

La filosofía y el estilo operativo de la gerencia abarcan un amplio rango de características, entre las que se mencionan: el enfoque de la gerencia para tomar y monitorear riesgos de negocio, las actitudes y acciones de la gerencia hacia el reporte financiero, por ejemplo, una selección conservadora o agresiva de los principios contables alternativos y la conciencia y mesuramiento con la cual se desarrollan los estimativos contables, y actitudes hacia el procesamiento de la información y las funciones contables y la gente.

- *Estructura organizacional*

La estructura organizacional de una entidad da el marco dentro del cual se planifican, ejecutan, controlan y revisan sus actividades para lograr los objetivos de la entidad. La autoridad y responsabilidad y líneas apropiadas para el reporte son elementos críticos de una estructura organizativa. Una entidad desarrolla

una estructura organizativa de acuerdo a sus necesidades, la cual depende, en parte, de su tamaño y la naturaleza de sus actividades.

- *Asignación de autoridad y responsabilidad*

Este factor corresponde a la asignación de autoridad y responsabilidad para las actividades operativas, así como el establecimiento de jerarquías de relaciones para reportes y autorizaciones. También incluye políticas relacionadas con prácticas apropiadas de negocios, conocimientos y experiencia del personal clave, y recursos provistos para ejecutar las funciones. Adicionalmente, incluye políticas y comunicaciones dirigidas para asegurar que todos entienden los objetivos de la entidad, saber cómo sus acciones individuales se interrelacionan y contribuyen hacia esos objetivos, y reconocer cómo y por qué ellos deberán rendir cuentas.

- *Políticas y prácticas de recursos humanos*

Las políticas y prácticas de recursos humanos se relacionan con el reclutamiento, orientación, capacitación, evaluación, consejo, promoción, compensación y acciones de remediación. Las políticas de capacitación que comunican los roles y responsabilidades prospectivas e incluyen prácticas como ser escuelas de capacitación y seminarios que ilustran los niveles esperados de desempeño y comportamiento. Las promociones o ascensos provocados por evaluaciones periódicas del desempeño demuestran el compromiso de la entidad para el progreso de la gente calificada hacia niveles más altos de responsabilidad.

El auditor obtiene evidencia de auditoría relevante mediante una combinación de investigaciones y otros procedimientos de evaluación del riesgo, por ejemplo, corroborar las investigaciones a través de la observación o

inspección de documentos, o bien mediante las investigaciones con la administración y empleados, por medio de lo cual obtendrá sus puntos de vista sobre las prácticas de negocios y conducta ética.

Para corroborar que en efecto el control se ha implementado, el auditor deberá considerar por ejemplo, si la administración ha establecido un código formal de conducta y si actúa de manera tal que soporte el código o pase por alto las violaciones, o autorice excepciones al mismo; cabe aclarar que la evidencia de auditoría para efectos del ambiente de control, puede que no siempre vaya a encontrarse documentada más que todo en entidades pequeñas, ya que la comunicación entre la administración y el personal es regularmente verbal.

“La existencia de un ambiente de control satisfactorio puede ser un factor positivo cuando el auditor evalúa los riesgos de representación errónea de importancia relativa y según, se explica en el párrafo 5 de la NIA 330, influye en la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría.” (14:279) Esta situación, permitirá reducir el riesgo de fraude, mas no erradicarlo.

4.1.3.5.2 Proceso de evaluación del riesgo por la entidad

Este proceso constituye el entendimiento por parte del auditor sobre la forma en que la administración de la entidad identifica riesgos de negocio relevantes para los objetivos de información financiera y sobre las decisiones respecto a las acciones a tomar para atender los riesgos.

Si el proceso determinado para la administración de riesgos por parte de la entidad es adecuado, ayudará al auditor a identificar los riesgos de representación errónea de importancia relativa; sin embargo, durante el

transcurso de la auditoría, el Auditor puede identificar riesgos no detectados por la administración. Los riesgos pueden aparecer o cambiar debido a circunstancias como las siguientes:

- **Cambios en el entorno operativo**

Los cambios en el entorno regulatorio u operativo pueden dar como resultado presiones competitivas y riesgos significativamente diferentes.

- **Nueva gente**

Nuevas personas pueden tener un enfoque o un entendimiento del control interno diferente.

- **Sistemas de información nuevos o modernizados**

Cambios significativos y rápidos en los sistemas de información pueden cambiar el riesgo relacionado con el control interno.

- **Crecimiento rápido**

Una expansión significativa y rápida de las operaciones puede esforzar los controles y aumentar el riesgo de un colapso de los controles.

- **Nueva tecnología**

La incorporación de nuevas tecnologías en el proceso de comercialización o sistemas de información puede cambiar el riesgo asociado con el control interno.

- **Nuevos modelos de negocios, productos o actividades**

El ingreso en áreas de negocios o transacciones con las cuales una entidad tiene poca experiencia puede introducir nuevos riesgos asociados con el control interno.

- **Reestructuraciones corporativas**

Las reestructuraciones pueden estar acompañadas por reducciones del personal y cambios en la supervisión y la segregación de funciones que pueden cambiar el riesgo asociado con el control interno.

- **Operaciones en el extranjero expandidas**

La expansión o adquisición de operaciones extranjeras acarrea riesgos nuevos y a menudo únicos que pueden afectar el control interno, por ejemplo, riesgos adicionales o cambiantes por transacciones en moneda extranjera.

- **Nuevos pronunciamientos contables**

La adopción de nuevos principios contables o el cambio de principios contables pueden afectar los riesgos al preparar los Estados Financieros.

4.1.3.5.3 El sistema de información, incluyendo los procesos del negocio relacionados, relevantes a la información financiera y la comunicación

Consiste en los procedimientos y registros establecidos para iniciar, registrar, procesar e informar transacciones de la entidad, para que el auditor pueda obtener un entendimiento sobre el sistema de información, incluyendo los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera. Al respecto, el auditor deberá considerar las siguientes áreas:

- Las clases de transacciones en las operaciones de la entidad que sean importantes para los Estados Financieros.
- Los procedimientos, tanto en sistemas computarizados como manuales, por los que se inician, registran, procesan e informan dichas transacciones en los Estados Financieros.
- Los registros contables relacionados, ya sea electrónicos o manuales que soportan información y cuentas específicas en los Estados Financieros, respecto de iniciar, registrar, procesar e informar las transacciones.
- Cómo captura el sistema de información los hechos y condiciones distintos de clases de transacciones, que son importantes para los Estados Financieros.

- El proceso de información financiera utilizado para preparar los Estados Financieros de la entidad, incluyendo estimaciones contables y revelaciones importantes.

Para que el auditor obtenga un mejor conocimiento sobre los sistemas de contabilidad, independientemente si éstos son llevados manualmente o computarizado, deben ser considerados los siguientes factores:

- a) Descripción del flujo de transacciones involucradas desde el inicio de las mismas, hasta su inclusión en los Estados Financieros, para lo cual el sistema contable puede dividirse en sus ciclos de transacciones más importantes:

- *Tesorería*

Representa las funciones relacionadas con fondos de capital, es decir el manejo de efectivo y la emisión de obligaciones de deuda y acciones de capital. Las funciones de dicho ciclo comprenden la distribución del efectivo disponible y concluyen con la devolución del efectivo a inversionistas y acreedores.

- *Egresos-Compras*

En este ciclo se clasifica la adquisición de recursos para cuentas varias de activo y gastos.

- *Egresos -Nómina*

Constituye las operaciones relacionadas con las nóminas, remuneraciones de ejecutivos y empleados.

- *Conversión*

Se refiere a la agrupación de recursos relacionados con inventarios, activos fijos, recursos naturales existentes, seguros pagados por

adelantado y otros activos no monetarios necesarios para el negocio.

- *Ingresos*

Representa las funciones relacionadas para realizar el inventario o prestar los servicios correspondientes.

- *Información Financiera*

Este ciclo no procesa directamente transacciones, si no que las obtiene de otros ciclos, a efecto de generar información financiera, a través de los Estados Financieros.

- b) Obtención de conocimiento, para poder describir las actividades de control utilizadas dentro del proceso contable.
- c) Conocimiento de las políticas y procedimientos para mantener una apropiada segregación de funciones.
- d) Conocimiento de las transacciones que no se operen sistemáticamente, cuando aplique.
- e) Conocimiento de la historia de los errores de procesamiento observados en el período de revisión, así como de sus causas.

4.1.3.5.4 Actividades de control

Están constituidas por los procedimientos específicos establecidos como un reaseguro para el cumplimiento de los objetivos, orientados primordialmente hacia la prevención y neutralización de los riesgos.

Disponen los controles destinados a evitarlos o minimizarlos, los cuales pueden agruparse en tres categorías, según el objetivo de la entidad con el que estén relacionados:

- Las operaciones
- La confiabilidad de la información financiera
- El cumplimiento de leyes y reglamentos;

A su vez en cada categoría existen diversos tipos de control:

- Preventivo / Correctivos
- Manuales / Automatizados o informáticos
- Gerenciales o directivos

Seguidamente se muestran ejemplos de las actividades de control:

- Análisis efectuados por la dirección.
- Seguimiento y revisión por parte de los responsables de las diversas funciones o actividades.
- Comprobación de las transacciones en cuanto a su exactitud, totalidad y autorización pertinente; aprobaciones, revisiones, cotejos, recálculos, análisis de consistencia, prenumeraciones.
- Controles físicos patrimoniales: arqueos, conciliaciones, recuentos.
- Dispositivos de seguridad para restringir el acceso a los activos y registros.
- Segregación de funciones.
- Aplicación de indicadores de rendimiento.
- En relación a la tecnología de la información, requiere una respuesta profesional calificada y anticipada desde el control.

4.1.3.5.5 Monitoreo de controles

El monitoreo de los controles es un proceso para evaluar la calidad del desempeño del control interno en el tiempo, involucra la evaluación del diseño y operación de los controles en forma oportuna tomando las acciones correctivas

necesarias. Este procedimiento es realizado para asegurar que los controles continúen operando en forma efectiva mediante actividades continuadas de monitoreo, evaluaciones separadas, o una combinación de ambas.

Las actividades continuadas de monitoreo son incorporadas en las actividades normales recurrentes de cualquier entidad e incluyen actividades gerenciales y supervisoras regulares. Los gerentes de ventas, adquisiciones, y comercialización a niveles divisionales y corporativos están en contacto con las operaciones y pueden cuestionar los reportes que difieran significativamente de su conocimiento de aquellas.

Derivado de lo anterior, es que el auditor debe obtener un entendimiento de los principales tipos de actividades que la entidad usa para monitorear el control interno sobre la información financiera, ya que en ocasiones el procedimiento no puede estar siendo aplicado de manera correcta, incidiendo en la existencia de errores de representación errónea de importancia relativa en los Estados Financieros.

4.1.3.6 Técnicas y procedimientos para obtener evidencia de auditoría

Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesarias para poder emitir su opinión profesional. Los procedimientos de auditoría constituyen el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias relativas a los Estados Financieros.

En resumen, las técnicas son las herramientas de trabajo del Contador Público y los procedimientos, la combinación que se hace de esas herramientas

para un estudio particular. A continuación se listan técnicas utilizadas durante el proceso de la auditoría de Estados Financieros.

- **Inspección**

Corresponde al examen de registros, documentos u otros tangibles de manera física; como ejemplo puede mencionarse el hecho de que el auditor verifique físicamente la existencia de activos de reciente adquisición por parte de la auditada, cuya erogación es importante.

- **Observación**

Esta técnica consiste en la acción del auditor de estudiar, observar y advertir en forma evidente, los hechos y las circunstancias en que estos se desarrollan, en las distintas funciones en que la empresa es auditada.

- **Investigación**

“Consiste en buscar información de personas bien informadas tanto en lo financiero como en lo no financiero, en la entidad o fuera de ella. La investigación es un procedimiento de auditoría que se usa de manera extensa en toda la auditoría y a menudo es complementaria al desempeño de otros procedimientos de auditoría. Las investigaciones pueden ir desde investigaciones formales por escrito hasta investigaciones orales informales. Evaluar las respuestas a las investigaciones es una parte integral del proceso de investigación.”(14:23)

- **Confirmación**

“La confirmación que es un tipo específico de investigación, es el proceso de obtener una representación de información o de una condición existente directamente de un tercero.”(14:23). La confianza que se le atribuirá a la información obtenida, se encuentra íntimamente ligada a su origen y naturaleza, por lo que la obtención de información con bancos, proveedores y abogados, entre otros permitirá que el auditor deposite un grado de confianza más elevado en la información obtenida.

- **Volver a calcular**

“Volver a calcular consiste en verificar la exactitud matemática de los documentos o registros.” (14:24) En ocasiones puede presentarse que la entidad proporcione información cuyas sumatorias o cualesquier operaciones matemáticas inmersas no sean las correctas, tal es el caso de integraciones de cuentas, reportes de inventarios, entre otros.

- **Procedimientos analíticos**

Consisten en el análisis de índices y tendencias significativas y la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que son inconsistentes con otra información relevante o que se desvían de los montos pronosticados, este punto fue considerado con mayor amplitud en el punto 4.1.3.4 anterior.

- **Muestreo en auditoría**

Implica la aplicación de procedimientos de auditoría a menos del cien por ciento de las partidas que integran el saldo de una cuenta o clase de transacciones de tal manera que todas las unidades del muestreo tengan una oportunidad de selección.

4.1.3.7 Métodos para documentar el conocimiento del control interno

Actualmente, el auditor puede valerse de varios métodos existentes para plasmar en papel su conocimiento del negocio, entre los que se puede hacer mención del Método de Narrativa, Flujograma y Cuestionario.

El método de narrativa consiste en describir ampliamente el conocimiento obtenido por el auditor, tal es el caso del control interno del cual se ha venido hablando con anterioridad, la ventaja de este método, es que permite obtener un conocimiento general para el auditor sobre la cosa objeto de investigación.

El método de flujograma consiste en graficar un proceso determinado desde su inicio hasta su finalización, si bien constituye una herramienta que aporta visualmente mucha información, la construcción de gráficas conlleva un grado de habilidad por parte del auditor para su elaboración.

Finalmente se hace mención del método de cuestionario, el cual consiste en la formulación de cuestionamientos sobre las normas de control interno aplicables a una entidad, con la finalidad de obtener certeza sobre su existencia o ausencia. Cabe aclarar que este método, en ocasiones se hace tedioso tanto para el auditor como para el entrevistado, derivado de que las preguntas en la mayoría de los casos son directas y cerradas.

Para efectos del presente informe, se hace uso de los métodos de cuestionario y de narrativas.

4.1.4 Riesgo e importancia Relativa

4.1.4.1 Riesgo

El concepto de seguridad razonable reconoce que hay un riesgo de que la opinión de auditoría sea inapropiada. El riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inapropiada cuando los Estados Financieros están representados erróneamente, en una forma de importancia relativa, se conoce como "Riesgo de Auditoría", dicho término representa el riesgo de representación errónea de importancia relativa, que se ha mencionado con anterioridad.

A continuación se describen las tres categorías de riesgos que deben ser evaluados por el auditor, las cuales comprenden: el riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

4.1.4.1.1 Riesgo Inherente

Es la aseveración a una representación errónea que pudiera ser de importancia relativa, ya sea en lo individual o cuando se acumula con otras representaciones erróneas, suponiendo la no existencia de controles relacionados.

Los factores que determinan al riesgo inherente son meramente subjetivos, ya que se encuentran relacionados con el ambiente de control de una entidad, como ejemplo puede hacerse mención de la integridad de la gerencia, valores éticos vigentes, entre otros. Si el auditor concluye en que existe una alta probabilidad de errores, al ignorar los controles internos, el auditor determinará un riesgo inherente alto.

4.1.4.1.2 Riesgo de control

“Es el riesgo de que una representación errónea que pudiera ocurrir en una aseveración y que pudiera ser de importancia relativa, ya sea en lo individual o cuando se acumula con otras representaciones erróneas, no se prevenga o detecte y corrija oportunamente por el control interno de la entidad.” (10:118)

El riesgo de control considera los controles internos implementados por la administración del cliente, y evalúa la probabilidad que dichos controles no detecten errores a nivel de aseveración, para lo cual debe ser utilizado el conocimiento que el auditor obtenga de los cinco componentes del control interno. La obtención de este conocimiento permitirá al auditor concluir sobre la efectividad de los controles del cliente, cuya eficacia debe ser examinada.

Tanto el riesgo inherente como el de control constituyen riesgos emanados de la entidad, independientemente de la auditoría de Estados Financieros.

4.1.4.1.3 Riesgo de detección

Así mismo debe ser considerado el riesgo de detección, el cual va en función de que el auditor no detecte una representación errónea existente, la cual pudiera ser de importancia relativa. Dicho riesgo no puede reducirse a cero, derivado de que el auditor no revisa las partidas que componen el Estado Financiero al cien por ciento (100%), lo cual incide en que el auditor pueda aplicar un procedimiento inapropiado por malinterpretar los resultados de auditoría, sin embargo, este riesgo se ve disminuido en la realización de una planificación adecuada.

Este riesgo se encuentra relacionado con la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos establecidos por el auditor para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptable, así mismo es resultado de la combinación del riesgo inherente y el riesgo de control.

4.1.4.2 Medición y evaluación del riesgo

La medición y evaluación del riesgo, es un proceso por el cual a partir de la determinación de factores de riesgo, se mide el nivel de riesgo para cada caso; así mismo, es un procedimiento subjetivo, el cual depende de la pericia, experiencia y criterio del auditor.

Si bien la determinación del riesgo es meramente subjetiva, existen ciertos criterios que permiten su medición, el establecimiento de factores de riesgo e importancia relativa que representa, así como la probabilidad de ocurrencia; a continuación se ejemplifican los elementos indicados, mismos que combinados ayudan al auditor a planear el enfoque de auditoría para la revisión.

Nivel de riesgo	Factor de riesgo e Importancia Relativa	Probabilidad de ocurrencia de errores
Bajo	Existen algunos, pero poco importantes	Improbable
Medio	Existen pocos y son importantes	Posible
Alto	Existen algunos y son muy importantes	Probable

El auditor considera el riesgo de representación errónea de importancia relativa a dos niveles:

a) A nivel general de Estado Financiero

Constituye el riesgo relacionado con los Estados Financieros como un todo pudiendo afectar muchas aseveraciones. Este riesgo, podrá ser determinado posterior a la obtención del conocimiento general del cliente y la naturaleza de sus operaciones, y a través de la medición y revisión de su desempeño financiero, ya que pudieran presentarse variaciones significativas que incidan en un error material de manera global.

En general, la obtención de conocimiento del ambiente de control, a través de investigaciones con el personal de mandos superiores y lectura de documentos importantes, entre otros, permitirán evaluar el riesgo a nivel de Estado Financiero.

b) A nivel de clase de transacciones, saldo de cuenta y aseveración

El auditor considera este riesgo, derivado de que es en éste dónde se determinará la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría adicionales a nivel de aseveración.

La evaluación de este riesgo, se realiza a partir del conocimiento del control interno del cliente y muy específicamente de las actividades de control, para posteriormente identificar las debilidades y medirlas bajo los criterios de bajo, medio o alto, con la finalidad de relacionarlos a nivel de aseveración.

Las aseveraciones son representaciones de la administración que están inmersas en los ítems de los Estados Financieros, y se categorizan como: existencia, ocurrencia, integridad, exactitud, corte, valuación, asignación, derechos y obligaciones. Cabe aclarar que el tema de aseveraciones fue desarrollado en el capítulo III, punto 3.8.1, razón por la que no se presenta la definición de cada una en este numeral.

El hecho de que no se haya identificado un riesgo específico para una cuenta, no significa que no pueda existir una cifra errónea en la misma, para lo cual deberá el auditor diseñar un plan de auditoría, que asegure que en caso existiera un error material de importancia relativa, el mismo pueda ser detectado. Lo anterior conlleva que en el desarrollo del plan de auditoría, se asegure que no se pase por alto ningún error potencial que pudiera estar relacionado con cada saldo de cuenta significativo o con los Estados Financieros tomados en conjunto.

4.1.4.3 La identificación de áreas de contabilidad complejas incluyendo las que implican estimaciones contables

En base al conocimiento de la entidad obtenida por el auditor, así como su entorno y su sistema de contabilidad, podrán ser detectadas áreas de contabilidad complejas, las cuales representen un riesgo de representación de importancia relativa. Las mismas pueden ser identificadas a través de diversos

métodos y técnicas, entre las que destacan los procedimientos analíticos, a través del método de tendencias.

El análisis de tendencias, proporciona los cambios en un saldo de cuenta determinado o en una línea determinada del Estado Financiero durante los últimos períodos contables, en general períodos anuales, pudiendo establecer cambios radicales que el rubro haya sufrido.

4.1.4.4 La posibilidad de representaciones erróneas, incluyendo la experiencia de períodos pasados o de fraude

Al planear una auditoría se evalúa que el fraude y error puedan causar que los Estados Financieros contengan representaciones erróneas de importancia relativa, debiendo comunicar a la administración cualquier hallazgo importante relacionado con dichos riesgos.

Las representaciones erróneas en los Estados Financieros pueden surgir de fraude o error. El factor distintivo entre fraude y error es si la acción subyacente que da como resultado la representación errónea de los Estados Financieros es intencional o no; el error es no intencional, mientras que el fraude involucra un acto intencional por parte de la administración o empleados de la entidad para obtener una ventaja.

El fraude puede cometerse cuando la administración sobrepasa los controles, usando técnicas como:

- Registrar asientos ficticios en el libro diario, particularmente cerca del final de un ejercicio contable, para manipular los resultados de operación o lograr otros objetivos.

- Ajustar de manera inapropiada los supuestos y cambiar los juicios usados para estimar los saldos de cuentas.
- Omitir, adelantando o retrasando su reconocimiento en los Estados Financieros, hechos y transacciones que han ocurrido durante el período que se reporta.
- Ocultar, o no revelar, hechos que pudieran afectar las cantidades registradas en los Estados Financieros.
- Participar en transacciones complejas que se estructuran para representar erróneamente la posición financiera o el desempeño financiero de la entidad.
- Alterar registros y términos relacionados con transacciones importantes e inusuales.

El fraude implica un incentivo o presión para cometerlo, una oportunidad percibida para hacerlo y alguna racionalización del acto. La responsabilidad por la prevención del fraude es de la administración, a través de vivir dentro de la entidad una cultura de honradez y ética, así como un control interno eficiente.

Como parte del entendimiento de la entidad y su entorno de control interno, el auditor deberá hacer averiguaciones con la administración, auditoría interna, y otros dentro de la entidad según sea apropiado, para determinar si tienen conocimiento de cualquier fraude real, sospecha de fraude o presunto fraude que afecte a la entidad.

En la obtención de un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, el auditor deberá considerar si la información obtenida indica que están presentes uno o más factores de riesgo de fraude.

La determinación de riesgos de representación errónea de importancia relativa debida a fraude, cambia la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría.

4.1.4.5 El establecimiento de niveles de importancia relativa para propósitos de auditoría

En la etapa de planeación el auditor debe establecer un margen tolerable de error, el cual al ser sobrepasado incidirá directamente en las decisiones económicas de los usuarios de la información financiera.

Este margen tolerable, es conocido como el nivel de importancia relativa, cuyo monto debiera coincidir con los errores detectados durante el proceso de auditoría; sin embargo puede darse el caso que sean detectados errores por montos menores al de la importancia relativa establecida por el auditor, que por ser repetitivos, pueden constituir en conjunto un error de importancia relativa sobre los Estados Financieros.

Los métodos utilizados para determinar la importancia relativa de los riesgos pueden ser diversos, la cual finalmente será establecida a juicio del Contador Público, basada en su experiencia, debiendo ser determinada a nivel de Estado Financiero y a nivel de aseveración.

Como se mencionó con anterioridad, no existe un método específico para determinar el monto de importancia relativa, sin embargo, puede tomarse como plataforma para la estimación de la importancia relativa a nivel de Estado Financiero, una medida base, que bien pudieran ser las ventas totales, utilidad del período o los activos totales.

En lo referente al establecimiento de importancia relativa a nivel de aseveración, debe ser considerado que no importando el tipo de aseveración que se pretenda comprobar, a cada rubro deberá ser asignado un margen tolerable de error, el cual debiera ir en función al establecido a nivel de Estado Financiero. Con esto se pretende que los errores observados a nivel de rubro o cuentas específicas no sobrepasen el monto de importancia relativa a nivel de Estado Financiero.

4.1.5 Naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos

En base a la obtención del entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno y la evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa, "El auditor deberá determinar respuestas globales para atender a los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de Estado Financiero" (14:320); así mismo deberá diseñar procedimientos adicionales de auditoría, para responder a los riesgos evaluados al nivel de aseveración.

4.1.5.1 Respuestas globales para atender a los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de Estado Financiero

Entre las respuestas que el Contador Público debe incluir en atención a los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel de Estado Financiero, se puede hacer mención de las siguientes:

- Enfatizar sobre el equipo de auditoría, el mantenimiento de un alto nivel de escepticismo profesional, al compilar y evaluar la evidencia de auditoría,
- Asignar personal con más experiencia o bien la utilización de un experto,

- Dar una supervisión al trabajo realizado por el equipo, o incorporar elementos adicionales de impredecibilidad en la selección de los procedimientos,
- Efectuar cambios generales en la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría establecidos.

4.1.5.2 Procedimientos de auditoría que responden a los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración

“La evaluación del auditor de los riesgos identificados al nivel de aseveración proporciona una base para considerar el enfoque apropiado de auditoría para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría.”(10:321)

En ocasiones el auditor puede determinar que a través de la aplicación de pruebas de controles puede lograr una respuesta efectiva al riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa para una aseveración en particular; en otros casos puede llegar a determinar que la aplicación de procedimientos sustantivos es apropiado para aseveraciones específicas.

4.1.5.2.1 Pruebas de controles

Las pruebas de control constituyen las “Pruebas que se realizan con el fin de obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad operativa de los controles para prevenir, o detectar y corregir representaciones erróneas de importancia relativa a nivel de aseveración.” (10:45)

El diseño de las pruebas de controles requiere que el auditor considere la necesidad de obtener evidencia de auditoría que soporte la operación efectiva de

los controles directamente relacionados con la aseveración, así como otros controles indirectos de los que dependen estos controles.

Para obtener certeza que soporte la operación efectiva de los controles identificados para los cuales se tiene confianza a nivel de aseveración y por cuenta, pueden ser utilizadas distintas técnicas, ya sea individualmente o en combinación con otras, pudiendo ser, consultas con personal del cliente, inspección de documentos, observación de las actividades de control y volver a realizar la aplicación del control por el auditor.

Cabe mencionar que las pruebas deberán ser aplicadas en el momento más oportuno; la determinación sobre cuándo llevar a cabo las mismas queda a juicio del auditor, sin embargo, deberá considerar que algunas podrán ser aplicadas en fechas específicas, tal es el caso de la verificación de controles implementados por la administración para la realización de la toma física de inventarios.

4.1.5.2.2 Procedimientos sustantivos

Los procedimientos sustantivos constituyen "Procedimientos de auditoría realizados para detectar representaciones erróneas de importancia relativa a nivel de aseveración; e incluyen:

- a) Pruebas de detalles de clases de transacciones, saldos de cuenta y revelaciones.
- b) Procedimientos analíticos sustantivos" (14:44)

Como ejemplos de pruebas de detalle puede hacerse mención de las confirmaciones de los saldos de clientes, examen físico del inventario; en lo que

concierno a los procedimientos sustantivos, pueden ser aplicadas razones financieras específicas.

Al respecto de los procedimientos sustantivos, cabe mencionar que la Norma Internacional de Auditoría 330, Procedimientos del auditor en respuesta a los riesgos evaluados establece, que sin considerar el riesgo evaluado de representación errónea de importancia relativa, el auditor debe diseñar y desempeñar procedimientos sustantivos para cada clase de transacciones, saldos de cuenta y revelación de importancia relativa.

4.1.5.3 Evaluación de los suficiente y apropiado de la evidencia de auditoría obtenida

Con base en los procedimientos de auditoría desempeñados y la evidencia de auditoría obtenida, el auditor debe valorar si las evaluaciones de los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración siguen siendo apropiadas. Esta situación va en función de que el auditor obtenga información relevante, que no había sido considerada en el diseño de las pruebas, haciéndose necesaria la revaluación de los procedimientos de auditoría planeados, con base en la consideración revisada de los riesgos evaluados para todas o algunas de las clases de transacciones, saldos de cuentas o revelaciones y aseveraciones relacionadas. Esta revaluación va en función de que la planeación de la auditoría es flexible y pretende minimizar el riesgo de auditoría.

4.1.6 El trabajo de auditoría interna y su esperado efecto sobre los procedimientos de auditoría externa

La auditoría interna, constituye "una actividad de evaluación establecida dentro de una entidad como un servicio a la misma. Sus funciones incluyen, entre otras cosas, examinar, evaluar y monitorear lo adecuado y efectivo del control interno."(14:27)

El papel de la auditoría interna es determinado por la administración, y sus objetivos difieren de los del auditor externo quien es nombrado para dictaminar independientemente sobre los Estados Financieros; en todo caso el auditor externo deberá realizar una evaluación de la función de auditoría interna, cuando ésta sea relevante para la evaluación del riesgo por el auditor externo.

La evaluación del trabajo específico de auditoría interna implica la consideración de la adecuación del alcance del trabajo y programas relacionados y si la evaluación preliminar de la auditoría interna permanece como apropiada. Esta evaluación puede incluir la consideración de si:

- El trabajo es desempeñado por personas que tienen entrenamiento técnico y eficiencia adecuados como auditores internos y si el trabajo de los auxiliares es supervisado, revisado y documentado apropiadamente;
- Si se obtiene suficiente evidencia apropiada de auditoría para poder sustentar conclusiones razonables;
- Las conclusiones alcanzadas son apropiadas en las circunstancias y si cualquiera de los informes preparados son consistentes con los resultados del trabajo desempeñado; y
- Las excepciones o asuntos inusuales revelados por la auditoría interna son resueltos en forma apropiada.

4.1.7 Otros asuntos

4.1.7.1 La posibilidad de que el supuesto de negocio en marcha pueda ser cuestionado

Esta evaluación se realiza durante un período de tiempo que puede ser determinado por los estándares profesionales o requisitos legales de un país, en particular las Normas Internacionales de Auditoría se refieren a un "futuro

previsible”, el cual debe ser por lo menos, pero no está limitado, a doce meses después de la fecha del balance.

Bajo las consideraciones de negocio en marcha, una entidad es comúnmente vista como un negocio continuo sin la intención ni la necesidad de liquidarlo, cesar sus operaciones o buscar protección de sus acreedores por leyes o regulaciones.

Al planear la auditoría, el equipo debe considerar si existen eventos o condiciones que pongan en duda la habilidad de la entidad para continuar como negocio en marcha. El equipo de auditoría debe permanecer alerta a lo largo del trabajo para identificar dichos eventos o condiciones. Si dichos eventos o condiciones son identificados, el equipo de auditoría debe, considerar si éstos afectan las evaluaciones de los componentes del riesgo de auditoría. A continuación se listan riesgos que cuestionan la habilidad de una entidad para continuar como negocio en marcha:

- Indicaciones financieras
- Posición del pasivo neto o del pasivo circulante neto
- Préstamos a plazo determinado con vencimientos cercanos sin posibilidades reales de renovación o repago
- Indicios de retiro de soporte financiero a deudores o de otros acreedores
- Flujos de efectivo negativos indicados por Estados Financieros históricos o proyectados
- Indicadores financieros claves adversos
- Pérdidas operativas importantes o deterioro en el valor de los activos usados para generar flujos
- Moras o discontinuación de dividendos
- Imposibilidad de pagar a acreedores en los vencimientos

- Imposibilidad (o dificultad) en cumplir con los términos de los préstamos
- Cambios en cuanto a proveedores: de créditos a transacciones de pago contra entrega
- Imposibilidad de obtener financiación para desarrollo esencial de nuevos productos u otras inversiones esenciales
- Pérdida de gerentes claves, sin reemplazo
- Pérdida de un mercado grande, franquicia, licencia o proveedor principal
- Dificultades laborales o reducción de proveedores importantes
- Incumplimiento de requisitos en cuanto a capital u otros requisitos estatutarios acciones judiciales pendientes contra la entidad, que puedan resultar, si son exitosas, en reclamos que no puedan ser satisfechos por la entidad
- Cambios en la legislación o en políticas gubernamentales que afecten a la entidad de forma adversa

4.1.7.2 Condiciones que requieren atención especial, como la existencia de partes relacionadas

El auditor deberá revisar la información proporcionada por los directores y la administración identificando los nombres de todas las partes relacionadas conocidas y deberá desempeñar los siguientes procedimientos respecto de la integridad de dicha información:

- Revisar papeles de trabajo del año anterior para nombres de partes relacionadas conocidas;
- Revisar los procedimientos de la entidad para identificación de partes relacionadas;
- Investigar sobre la afiliación de directores y funcionarios con otras entidades: Revisar los registros de accionistas para determinar los nombres de los

principales accionistas o, si es apropiado, obtener un listado de los principales accionistas en el registro de acciones;

- Revisar las minutas de las juntas de accionistas y otros registros estatutarios relevantes como el registro de intereses de participación de los directores;
- Investigar con otros auditores implicados actualmente en la auditoría o auditores antecesores en cuanto a su conocimiento de partes relacionadas adicionales y
- Revisar las declaraciones de impuestos sobre la renta y otra información suministrada a dependencias reguladoras.

4.1.7.3 El involucramiento de expertos

Conforme lo establecido en la Norma Internacional de Auditoría No. 620 Uso del trabajo de un experto, "Experto" significa una persona o firma que posee habilidad, conocimiento y experiencia especiales en un campo particular distinto del de la contabilidad y la auditoría. Como ejemplos en los que el auditor puede verse en la necesidad de utilizar el trabajo de un experto pueden ser citados los siguientes:

- Valuaciones de ciertos tipos de activos, por ejemplo, terreno y edificios, planta y maquinaria, trabajos de arte, y piedras preciosas.
- Determinación de cantidades o condiciones físicas de activos, por ejemplo minerales almacenados en reservas de materiales, reservas subterráneas de minerales y petróleo, y la vida útil remanente de planta y maquinaria.
- Determinación de montos usando técnicas o métodos especializados por ejemplo, una valuación actuarial.
- La medición de trabajo completado y por completar en contratos en desarrollo. Opiniones legales concernientes a interpretaciones de convenios, estatutos y reglamentos.

Cabe aclarar que al planificar el auditor la inclusión de un experto en el proceso de la auditoría debe evaluar la competencia profesional del mismo, y obtener evidencia suficiente sobre el trabajo realizado por aquél; sin embargo, si los resultados del trabajo no llegaren a proporcionar suficiente evidencia apropiada de auditoría o si los resultados no son consistentes con otra evidencia de auditoría, el auditor debería resolver el asunto, lo cual implicaría discusiones con la entidad y el experto, aplicación de procedimientos adicionales, incluyendo la posibilidad de contratar a otro experto o modificar el dictamen del auditor.

4.1.7.4 La naturaleza y oportunidad de los informes u otra comunicación con la entidad que se esperan bajo términos del trabajo

Estos aspectos son considerados entre el cliente y el auditor previo a formalizar los términos generales del trabajo. Así mismo van en función de la necesidad del cliente, ya que puede ser que un cliente derivado del volumen de operaciones y complejidad en las mismas, requiera un informe bimensual; sin embargo habrá otro tipo de clientes quienes solicitarán un informe semestral.

En los informes se plasman las observaciones más relevantes detectadas por el auditor durante su trabajo de campo, sin embargo, dependiendo de las políticas internas establecidas por el despacho de auditores, el informe pudiera llegar a manos del cliente una semana después de haber concluido el trabajo el auditor, existiendo observaciones que puedan ser inoportunas para el cliente, tal como lo sería la detección de un fraude. En este caso, conviene que el auditor comunique inmediatamente a la administración de la entidad o al gobierno corporativo, sobre el hallazgo, ya que representa un riesgo alto para la entidad.

4.2 Planeación Administrativa

Como se mencionó en el capítulo anterior, esta etapa de la planeación incluye como mínimo la determinación del personal, equipo y material necesario, estimación financiera y otros gastos inherentes al trabajo a efectuar.

4.2.1 Seleccionar el equipo de trabajo

La programación del personal es un aspecto importante de la planificación. La experiencia y entrenamiento del personal designado para tomar responsabilidades importantes en el trabajo deberán coincidir con la evaluación del riesgo de error material de estimación para el trabajo. Comúnmente riesgos mayores requieren personal con más experiencia y una supervisión más extensa por parte del socio y/o gerente durante las etapas de planificación y ejecución de la auditoría.

En la ejecución de una auditoría, un equipo de trabajo, suele integrarse de la siguiente manera:

- **Socio del trabajo**

Esta persona debe ser un profesional cuyas características permitan ejercer liderazgo sobre el equipo y en general sobre el despacho de auditores.

- **Gerente**

Un gerente de auditoría participa en la calendarización de las revisiones, en observancia a los estándares de calidad requeridos, verifica cumplimiento con los programas de trabajo, revisa el informe posterior a la revisión efectuada y mantiene un contacto directo con el cliente, entre otros.

- **Encargados**

Su principal atribución, lo constituye la realización del trabajo en las oficinas del cliente, así como la supervisión de los asistentes, debiéndose asegurar que el trabajo se realizó conforme al plan desarrollado para el efecto,

revisión de papeles de trabajo de aquellos, velar por el cumplimiento del presupuesto de tiempo y elaborar informes.

- **Asistentes**

Su función principal es documentar de manera apropiada el trabajo realizado, obteniendo evidencia, conforme a lo establecido en los programas de auditoría.

4.2.2 Supervisión

En relación a la supervisión, la misma debe darse en forma oportuna, debiendo el socio determinar si el trabajo se ha desempeñado de acuerdo con las normas profesionales, se ha presentado a consideración adicional los asuntos importantes, ha habido consultas apropiadas y si las conclusiones resultantes se han documentado e implementado; si existe la necesidad de revisar la naturaleza oportunidad y extensión del trabajo desempeñado, el trabajo desempeñado soporta las conclusiones que se alcanzaron, y si la evidencia que se obtuvo es suficiente y apropiada para apoyar el dictamen del auditor.

4.2.3 Control de tiempo

Para que una auditoría de Estados Financieros pueda ser administrada eficientemente, debe prepararse un presupuesto de tiempo, a través del cual se estima el tiempo requerido en cada paso del programa de auditoría, para cada uno de los participantes. Este presupuesto de tiempo debiera figurar en el memorando de planeación.

4.2.3.1 Aspectos a considerar en la elaboración del presupuesto de tiempo

Estos aspectos comprenden entre otros:

- La experiencia del staff asignado

- Tiempo real invertido en revisiones anteriores (cuando la auditoría es recurrente)
- Aspectos relevantes determinados en la evaluación del control interno y la revisión analítica
- Información obtenida en el conocimiento del cliente, magnitud del cliente según lo indicado por: activos brutos, ventas, número de empleados, problemas previos de contabilidad y auditoría, capacidad y experiencia del personal disponible, detallar por tipo de pruebas las horas presupuestadas y compararlo con el presupuesto y con el tiempo real del período anterior
- Incluir el tiempo real de la revisión actual.

4.2.4 Determinación de honorarios o tarifas

Como se mencionó en el numeral 4.2.4 anterior, una auditoría de Estados Financieros, para conducirse de forma eficiente requiere la preparación de un presupuesto de horas, el cual, constituye la unidad básica de medida para la determinación de honorarios.

La estimación de los honorarios de una auditoría comprende la aplicación de las tasas diarias o por hora de la firma de Contadores Públicos y Auditores, al tiempo estimado requerido; estas tasas pueden establecerse a partir de la determinación del costo que representa la hora hombre que se paga a cada miembro del staff, la cual al ser multiplicada por el tiempo estimado para la realización del trabajo, resulta en el monto de honorarios brutos (sin incluir otros gastos directos e indirectos) que deberán ser cobrados al cliente por el trabajo a realizar. El staff de auditoría, para efectos del presente informe, se integra por un socio, un gerente, un encargado y cuatro auditores asistentes.

El costo de hora hombre de cada participante debe ser calculado a través de la sumatoria de su sueldo mensual más las obligaciones laborales inherentes, dividido entre las horas hombre totales reales de un mes calendario (160 hh). Lo anterior puede ejemplificarse de la siguiente manera:

Si para el trabajo se nombra al staff conformado por el personal indicado en párrafos anteriores y se estima en global treinta y ocho (38) días hábiles para efectuarla, el cálculo de horas hombre y su costo sería:

- a) Total horas hombre= 38 (días) * 8 Horas (jornada diurna) = 304 HH.
- b) Costo hora hombre (Se determinó en base al sueldo mensual más las obligaciones laborales inherentes del Socio del despacho, que constituye parte del Staff de auditoría).

Concepto	Monto Q
Sueldo mensual	40,000.00
Bonificación incentivo	250.00
Prestaciones laborales sobre sueldo mensual (43.41%) *1	17,364.00
Total	57,614.00
Costo hora hombre (Q57,614.00/160 horas hombre)	360.09
*1 43.41%= 12.67% (cuota patronal) + 8.33% (Indemnización) + 8.33% (Aguinaldo) + 8.33 % (Bonificación Anual) + 5.75% (vacaciones 21 días/365 días del año)	

- c) Determinación de honorarios brutos para el Staff de auditoría

Staff	HH (E)**	Costo HH Q	Costo Total Q
1 Socio	8	360.09	2,880.70
1 Gerente	24	252.53	6,060.72
1 Encargado	48	73.27	3,516.84
4 Asistentes	224	37.42	8,380.96
Total Honorarios brutos	304	723.31	20,839.22

** Corresponde al número de horas hombre estimadas para cada miembro del staff, en la realización de la auditoría.

4.2.4.1 Otros gastos

Existen otros gastos en que se puede incurrir, al momento de realizar la auditoría, los cuales formarán parte del costo total de la misma, entre los que se puede hacer mención, materiales de oficina y viáticos, entre otros, los cuales deben ser sumados al monto de honorarios brutos, para poder determinar el monto total de honorarios a cargar al cliente.

4.3 Resumen de lineamientos de la planeación de la auditoría de Estados Financieros de una empresa comercial que importa y distribuye quesos y vinos

A continuación se presenta un resumen de los lineamientos que deben ser observados durante el proceso de planeación de la auditoría de Estados Financieros de una empresa comercial que importa y distribuye quesos y vinos, haciendo una separación entre las actividades que involucra tanto la planeación técnica como administrativa de la auditoría, para dicha entidad.

4.3.1 Planeación Técnica

4.3.1.1 Realización de actividades previas al trabajo

4.3.1.1.1 Evaluar y responder al riesgo del compromiso

4.3.1.1.2 Establecer los términos del trabajo y los requerimientos del servicio al cliente -Carta compromiso-

4.3.1.2 Realización de la planeación

4.3.1.2.1 Conocimiento del negocio (Entendimiento de la entidad y su entorno)

4.3.1.2.1.1 Factores de la industria, de regulación y otros factores externos incluyendo el marco de referencia de información financiera aplicable.

- 4.3.1.2.1.2 Naturaleza de la entidad incluyendo la selección y aplicación de políticas contables por la entidad.
- 4.3.1.2.1.3 Objetivos y estrategias y los riesgos de negocio relacionados que puedan dar como resultado una representación errónea de importancia relativa de los estados financieros.
- 4.3.1.2.2 Medición y revisión del desempeño financiero de la entidad.
- 4.3.1.2.3 Control interno.
 - 4.3.1.2.3.1 Ambiente de control
 - 4.3.1.2.3.2 Proceso de evaluación del riesgo por la entidad
 - 4.3.1.2.3.3 El sistema de información, incluyendo los procesos del negocio relacionados, relevantes a la información financiera y la comunicación
 - 4.3.1.2.3.4 Actividades de control
 - 4.3.1.2.3.5 Monitoreo de controles
- 4.3.1.2.4 Riesgo e importancia Relativa
- 4.3.1.2.5 Naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos
- 4.3.2 Planeación Administrativa**
 - 4.3.2.1 Seleccionar el equipo de trabajo
 - 4.3.2.2 Supervisión
 - 4.3.2.3 Control de tiempo
 - 4.3.2.4 Determinación de honorarios o tarifas

CAPÍTULO V

PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS DE UNA EMPRESA COMERCIAL QUE IMPORTA Y DISTRIBUYE QUESOS Y VINOS (CASO PRÁCTICO)

GUÍA DE PLANEACIÓN

Ref. a Índice	Descripción	Ref. Caso práctico
5.1	Introducción	A.1
5.2	Antecedentes	A.2
5.3	Planeación Técnica	A.3
5.3.1	Actividades previas a la realización del trabajo	A.3.1
5.3.1.1	Evaluar y responder al riesgo del compromiso	A.3.1.1
5.3.1.2	Establecer los términos del trabajo y los requerimientos del servicio al cliente carta –Carta Compromiso-	A.3.1.2
5.3.2	Proceso de Planeación	A.3.2
5.3.2.1	Conocimiento del negocio (Entendimiento de la entidad y su entorno)	A.3.2.1
5.3.2.1.1	Medición y Revisión del Desempeño Financiero de la entidad	A.3.2.1.1
5.3.3	Control interno	A.3.3
5.3.3.1	Medición y Evaluación de Riesgos	A.3.3.1
5.3.3	Identificación de áreas de auditoría importantes	A.3.4
5.3.4	Establecimiento de niveles de importancia relativa	A.3.5
5.4	Planeación Administrativa	A.4
5.4.1	Seleccionar el equipo de trabajo	A.4.1
5.4.2	Control de tiempo para el personal de auditoría y determinación de honorarios	A.4.2
5.4.3	Documentación y Divulgación de Auditoría	A.4.3
5.4.3.1	Memorando de planeación	A.4.3.1
5.4.4	Programa General de Auditoría	A.4.4
5.4.4.1	Programa de Caja y Bancos	A.4.4.1
5.4.4.2	Programa de Cuentas por cobrar	A.4.4.2
5.4.4.3	Programa de Inventarios	A.4.4.3
5.4.4.4	Programa de Propiedad, planta y equipo	A.4.4.4
5.4.4.5	Programa de Pasivo Corriente	A.4.4.5
5.4.4.6	Programa de Transacciones	A.4.4.6

A.1 Introducción

La auditoría de Estados Financieros comprende tres fases básicas, a saber, planeación, ejecución y presentación del informe de auditoría.

Sin embargo, el caso práctico que se presenta, se enfocará en los lineamientos que un Contador Público y Auditor independiente debe observar al planificar la auditoría de Estados Financieros de una empresa comercial que importa y distribuye quesos y vinos.

A.2 Antecedentes

En fecha 05 de enero de 2010, el Gerente de Auditoría del despacho Paniagua López y Asociados, S.C., Lic. Juan Pablo Castillo, sostuvo una reunión con la Asamblea General de Accionistas de la empresa Gouda, S.A., quienes previamente se habían comunicado con dicho profesional, habiendo solicitado la realización de una auditoría de estados financieros al 31 de diciembre de 2009, para la sociedad.

En dicha ocasión, entrevistó al Administrador Único y al Gerente General, quienes son miembros clave dentro de la estructura organizativa de la empresa, y de quienes adquirió información general que le permitió evaluar y responder al riesgo del compromiso.

El Lic. Castillo indagó con el Administrador sobre los problemas potenciales observados en la entidad durante el período, naturaleza de las operaciones de la entidad, medio en el que opera, productos que distribuye, así como un esbozo general del ciclo de transacciones de la empresa.

Como evidencia de la realización de los procedimientos descritos fueron respondidas las preguntas generales relativas a las condiciones a que se refiere el riesgo de compromiso; el resultado del procedimiento anterior, fue la aceptación de la realización de la auditoría de estados financieros al 31 de diciembre de 2009, ya que el Lic. Castillo consideró, en base a la información obtenida, que el cliente Gouda, S.A. representa un riesgo bajo al haber aceptado el compromiso.

En esta primera entrevista con el personal del cliente, se obtuvo información y documentación esencial que permitirá conocer el negocio, la documentación proporcionada al Gerente de Auditoría, fue la siguiente:

Libros contables, Estados Financieros al 31 de diciembre de 2009, escritura de constitución, patentes de comercio y de empresa, copia de inscripción al Registro Tributario Unificado en la Superintendencia de Administración Tributaria, declaraciones de impuestos, manuales de políticas contables, constancia de registro de los empleados ante el Instituto Guatemalteco de Seguridad Social (debe mencionarse que el personal es manejado directamente por la empresa relacionada el Activo más valioso para tu empresa, S.A.), y organigrama actual de la entidad.

Gouda, S.A. se constituyó en fecha 16 de mayo de 2003, sin embargo, la auditoría al 31 de diciembre de 2009, será la primera que se efectuará a la información financiera de dicha empresa.

Como intermediario entre la empresa y los auditores, fue designado por la Asamblea General de Accionistas, al Administrador Único, quien será la persona a través de quien se canalice la información en general.

Posterior a la aceptación del trabajo, se procedió a formalizar los términos del mismo a través de la emisión de la Carta compromiso; con la realización de ambos procedimientos, se cumplió con la ejecución de la parte de la planeación técnica de la auditoría, relativa a las actividades previas a la realización del trabajo.

A.2.1 Generalidades del cliente

La sociedad fue constituida mediante Escritura de Constitución No. 100, en fecha 16 de mayo de 2003; su Razón Social se estableció como Gouda, S.A., con domicilio fiscal en el Departamento de Guatemala, actualmente se ubica en la 2ª. Calle 13-27 zona 10, Ciudad de Guatemala.

El objeto principal corresponde a la importación de productos alimenticios y bebidas en general, incluyendo bebidas alcohólicas, gaseosas, no alcohólicas y cualquier otro tipo de bebida; compra venta de todo tipo de producto comestible; venta de todo producto nacional o importado, y en general dedicarse a todo tipo de actividades lícitas, ya sean comerciales, industriales, mercantiles, agropecuarias, de servicio y a toda actividad permitida por la Ley.

Gouda, S.A. se constituyó inicialmente con un capital autorizado de dos millones quinientos mil quetzales (Q2,500,000.00), representado por dos mil quinientas acciones comunes de igual valor indivisible y de la misma clase, que confieren iguales derechos, con valor nominal de mil quetzales (Q1,000.00) cada una; en la fecha de constitución, fue suscrito y pagado un noventa y cinco por ciento (95%) del Capital Social, es decir dos millones trescientos setenta y cinco mil quetzales (Q2,375,000.00.).

Con posterioridad, el capital autorizado fue ampliado a veinte millones de quetzales (Q20,000,000.00) estando suscrito y pagado a la fecha el sesenta y siete punto cuarenta y dos por ciento (67.42%) del mismo, es decir un monto de trece millones cuatrocientos ochenta y tres mil quetzales (Q13,483,000.00).

Se encuentra inscrita en el Registro Mercantil de la República de Guatemala, desde el 8 de agosto de 2003, bajo el Número cincuenta y cuatro mil ochocientos (54,800) y su plazo es indefinido.

A.3 Planeación Técnica

A.3.1 Actividades previas al trabajo

Estas actividades se deben realizar previamente la efectuar una auditoría de Estados Financieros y comprenden, la evaluación de responder al riesgo del compromiso y establecer los términos del trabajo, a través de la Carta Compromiso.

A.3.1.1 Evaluar y responder al riesgo del compromiso

Para evaluar el riesgo que conlleva la aceptación del cliente, el Lic. Juan Pablo Castillo, actual Gerente del despacho Paniagua López y Asociados, S.C., sostuvo una reunión preliminar con la Asamblea de Accionistas y personal clave de la empresa en fecha 05 de enero de 2010, así mismo, realizó investigaciones por su cuenta relacionadas con el posible cliente. Esta información le permitió responder las preguntas claves del cuestionario que se presenta a continuación, el cual es utilizado por el despacho al momento de evaluar el riesgo que conlleva la aceptación de un cliente.

Gouda, S. A. Evaluar y responder al riesgo del compromiso 31/12/2009	PT:	A-1
	Hecho:	JP
	Fecha:	05/01/10
	Revisado:	VL
	Fecha:	06/01/10

Cliente:	Empresa Comercial Gouda, S. A.
Dirección:	2ª. Calle 13-27 zona 10, ciudad de Guatemala
Tipo de trabajo a realizar:	Auditoría de Estados Financieros
Período a revisar:	del 01 de enero al 31 de diciembre de 2009

De la integridad de la Gerencia y altos mandos

a) ¿Se tiene algún conocimiento o algún motivo para cuestionar la integridad de uno o más miembros de la gerencia o de la Administración?

No se tiene motivo alguno para cuestionar la integridad de los miembros de la gerencia y de la administración; en la actualidad la empresa cuenta con un gerente general y un administrador único, mismos que han fungido desde la apertura de la empresa.

Aspectos generales relacionados con la Gestión de la Administración y Gerencia

b) ¿Fue la información financiera de la entidad auditada en el período anterior? (Si la respuesta es afirmativa, deberán ser considerados los cambios que incidieron en

la contratación de nuestros servicios, así como lo relacionado con las situaciones que los auditores predecesores hayan experimentado, en cuanto a integridad o si tuvieron asuntos serios en la auditoría, incluyendo desacuerdos con la administración.)

NO. Así mismo, la auditoría de Estados Financieros fue contratada, derivado de que la Asamblea General de Accionistas requiere de un informe general de desempeño, tanto de la Administración y la Gerencia General, como de la situación financiera de la entidad al 31 de diciembre de 2009.

c) ¿Cuál es la estrategia y políticas de la administración para generar información financiera confiable y controles internos efectivos?

Se logra a través de la implementación de sistemas informáticos para procesamiento, manejo y comunicación de información financiera y no financiera modernos, a la medida de la entidad.

d) ¿Constituyen las deficiencias en los sistemas de contabilidad y procedimientos de control, aspectos que preocupan a la Administración? ¿Por qué?

Sí constituyen factores que preocupan, derivado que se encuentra consciente la Gerencia que la obtención de información financiera errónea, incide en la toma correcta de decisiones, así como fugas de efectivo, existencias, propiedad, planta y equipo, fraudes, y malversación de fondos, entre otros.

e) ¿Son las deficiencias en los sistemas de contabilidad y en la estructura de control interno corregidas oportunamente?

Son corregidas de inmediato, a manera de no incidir en la generación de información errónea.

f) ¿En cuanto a actos ilegales, ha establecido la administración procedimientos que permitan la prevención de comisión de los mismos? Si la respuesta es afirmativa, deberá indicarse a través de que medios lo realizan.

Si; establece procedimientos a través de manuales de control interno, así como del sistema.

g) ¿Se tiene conocimiento sobre la comisión de un fraude o lavado de dinero en períodos pasados que haya incidido en la reputación de la entidad?

Según información recabada, la entidad no ha incurrido en la comisión de fraude alguno, ni actividades que la vinculen a operaciones consideradas como lavado de dinero u otros activos.

Aspectos relacionados con las operaciones del cliente

a) ¿Constituye un mercado temporal, el ámbito donde se desarrolla la comercialización de los productos de la empresa? No.

b) ¿La estructura organizacional es la adecuada para el tamaño y naturaleza del negocio?

No, derivado de que el negocio ha ido creciendo en los últimos años, pudiendo ser necesaria la inclusión de más personal.

c) ¿Los procesos de control son los adecuados para el tamaño y naturaleza del negocio? Se debe mejorar.

d) ¿La tecnología de la información utilizada por la entidad, es apropiada?

Sí, ya que posee equipo y software moderno.

e) ¿Son los artículos que comercializa la entidad de dudosa procedencia o dudosa colocación comercial? Los artículos que la entidad comercializa, provienen del exterior, sin embargo, cumplen con todos los requisitos legales al momento de su internación al país. Su posterior colocación comercial, no constituye riesgo de un mercado dudoso.

f) ¿Se encuentra el cliente cumpliendo con la legislación nacional aplicable?

Sí cumple con sus obligaciones derivado de su constitución y funcionamiento como una empresa comercial constituida bajo la figura de una Sociedad Anónima.

g) ¿Se ha obtenido conocimiento sobre que algún empleado de la entidad de la Gerencia o la Administración se encuentre involucrado a investigación de autoridades o demandas, cuyo fallo pudiera impactar de manera negativa la viabilidad o reputación del negocio?

No, los empleados gozan de buena reputación.

- h) **¿Ha adquirido la empresa una deuda importante con fuentes inusuales o en condiciones inusuales?** No.
- i) **¿Deben ser considerados aspectos específicos relacionados con prácticas contables, procedimientos de auditoría o asuntos de revelación, presentación o fiscales en la realización del trabajo derivado de la naturaleza de la entidad?**
No se considera que deba incurrirse en la realización de procedimientos específicos que se aparten de la revisión estándar a aplicar a la entidad, derivado que se encuentra enmarcada dentro de los parámetros normales para el efecto.
- j) **¿Se considera la existencia de restricciones no razonables en el alcance de la revisión por parte de la Administración u otro integrante de la entidad?**
No. La administración se encuentra anuente a proporcionar sin reservas la información que vaya a ser de utilidad para la realización de nuestro trabajo.
- k) **¿Tiene la empresa litigios pendientes o previos?** No.
- l) **¿Las condiciones sociales y económicas de los consumidores constituyen un elemento que incida en la operación de la entidad?**
Si, ya que los productos que distribuye se encuentran destinados a un Público selecto, sin embargo no constituyen artículos de primera necesidad para el consumidor.
- m) **¿Un cambio de gobierno incidiría en la operación del cliente?**
No, sus operaciones no dependen del gobierno.
- n) **¿Ha incurrido la entidad, en el incumplimiento de obligaciones derivado de la incapacidad de pago hacia proveedores y acreedores?** La empresa durante el período 2009 evidenció problemas de liquidez, incidiendo en el pago puntual a proveedores.
- o) **¿Ha perdido la entidad a un cliente o grupo de clientes importantes?** No.
- p) **¿Se considera que la entidad tiene la habilidad para continuar operando como negocio en marcha?** Sí. A pesar de que mostró problemas de liquidez durante el 2009, sin

embargo, no ha dejado de hacer efectivas sus obligaciones, así mismo no ha habido pérdida de personal clave para el funcionamiento de la entidad, entre otros.

Aspectos relacionados con el personal de la entidad

a) ¿De acuerdo al conocimiento de la empresa, la asignación del personal de los departamentos existentes es adecuada o inadecuada? ¿Por qué?

No es adecuado el personal asignado a los departamentos, ya que la empresa se encuentra en crecimiento, siendo una de sus necesidades la ampliación de su estructura organizativa.

b) ¿En cuanto a la Gerencia de la entidad y el departamento contable, las personas que los integran cumplen con las responsabilidades asignadas?

Si. Poseen amplia experiencia y competencia.

c) Se capacita al personal del área contable enviándolos a cursos y seminarios relacionados con su trabajo? Si.

d) ¿Existe rotación del personal clave de la empresa? No.

e) ¿Son adecuadas las asignaciones de puestos, responsabilidades, tareas específicas y obligaciones de información hacia los empleados, así mismo son oportunamente comunicadas?

Si son comunicadas oportunamente al momento de la contratación, sin embargo, no existe manual de puestos y procedimientos.

f) ¿Cuenta la entidad con un departamento de auditoría interna, cuyo desempeño pueda incidir en la realización del trabajo? No.

De los requisitos éticos a considerar por el Auditor para la aceptación de un trabajo

a) ¿Constituye el cliente prospecto una entidad debidamente autorizada para operar en el país? Si.

b) ¿Existe algún grado de vinculación entre el Auditor designado y los socios de la empresa, director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención

importante en la administración de las empresas o actividades del propio cliente, que incidan en la independencia del mismo? No.

c) ¿Posee el auditor la capacidad técnica necesaria para la aceptación del trabajo? Si.

d) ¿Cuenta el despacho con el personal necesario y debidamente capacitado para la realización del trabajo? Si.

Respecto a la evaluación y respuesta al riesgo del compromiso de la empresa comercial Gouda, S. A., fueron considerados factores éticos, profesionales, económicos y legales relativos al compromiso, habiéndose considerado conveniente aceptar al cliente prospecto.

Establecemos que el riesgo que representa el cliente puede ser ponderado como: Bajo.

A.3.1.2 Establecer los términos del trabajo y los requerimientos del servicio al cliente carta –Carta Compromiso-

En la Norma Internacional de Auditoría No. 210 Términos de los Trabajos de Auditoría, se establece como obligatorio que los términos del trabajo a realizar por parte del auditor y convenidos con el cliente, deban ser registrados en una carta compromiso de auditoría. Al respecto debe aclararse que este documento fue efectivamente entregado al cliente en fecha 08 de enero de 2010, habiendo sido acusada de recibo por parte del Administrador Único y Representante Legal de la empresa, Lic. Julio César Tejeda. En el ANEXO I, al presente informe, puede ser apreciada la Carta salvaguarda mencionada con anterioridad.

A.3.2 Proceso de planeación

A continuación, debe realizarse la segunda etapa de la planeación de la auditoría de Estados Financieros de la empresa Gouda, S.A., misma que se desarrolla a continuación.

Cabe aclarar que es en esta etapa, donde el auditor debe concentrar sus esfuerzos, para obtener el conocimiento necesario de la empresa, lo cual le permitirá determinar el plan general del trabajo; así como diseñar las pruebas a efectuar a lo largo del trabajo de auditoría, cuya naturaleza, oportunidad y extensión irán en función del riesgo de representación errónea de importancia relativa que el auditor detecte.

A.3.2.1 Conocimiento del Negocio

El presente cuestionario fue elaborado sobre la base de aspectos de información general que el auditor debe obtener del cliente, así como los lineamientos generales que la Norma Internacional de Auditoría 315, Entendimiento de la entidad y su entorno y evaluación de los riesgos de representación errónea de importancia relativa, establece, como medio para que el auditor obtenga conocimiento del cliente. Los cuestionamientos fueron completados a través de la aplicación de las técnicas de observación, investigación, lectura de documentos y entrevistas con el personal clave de la entidad, por parte del auditor.

Gouda, S. A.	PT:	A-2 1/2
	Hecho:	JP
	Fecha:	05/01/10
Conocimiento del Negocio	Revisado:	VL
31/12/2009	Fecha:	06/01/10

a) INFORMACION GENERAL

- **Cliente prospecto:** Empresa Comercial Gouda, S.A.
- **Dirección:** 2ª. Calle 13-27 zona 10, ciudad de Guatemala
- **Trabajo a Realizar:** Auditoría de Estados Financieros
- **Período a auditar:** Del 01 de enero de 2009 al 31 de diciembre de 2009.
- **Fecha de entrega de informes finales:** 15 de marzo de 2,010.
- **Naturaleza de la entidad:** Compra venta de productos comestibles y bebidas, tanto importados como adquiridos localmente.

- **Constitución Legal:** Según escritura de constitución No. 100, esta empresa fue formada bajo la figura de una Sociedad Anónima en fecha 16 de mayo de 2003, conforme lo dispuesto en el Código de Comercio; se constituyó con un capital inicial autorizado de dos millones quinientos mil quetzales Q 2, 500,000.00), con posterioridad, su capital autorizado fue ampliado a Q20,000,000.00, en virtud de su expansión y crecimiento. A la fecha se encuentra suscrito y pagado el 67% de la totalidad del capital autorizado. El capital suscrito se encuentra centralizado en un 48% en un socio, el resto se encuentra dividido en otros 10 accionistas más.

- **Organización Administrativa:** Se encuentra presidida por la Asamblea General de Accionistas, órgano máximo de la Sociedad, por quien fue nombrado tanto el Administrador único (Representante Legal) y el Gerente General actuales. A la fecha la empresa cuenta con un Gerente General, nombrado por la Asamblea General de Accionistas, cuya función principal es ejercer supervisión sobre todos los departamentos de la empresa, para velar por su adecuada gestión; bajo el mando del éste se encuentran los departamentos: contable, compras, ventas, logística, inventarios y nóminas, cuyo personal fue directamente nombrado por el Administrador Único de la entidad. En el Anexo No. I del presente papel de trabajo puede ser observado el organigrama general de la entidad.
 - **Aspectos Fiscales y Legales:** La empresa se encuentra afecta al pago de los siguientes impuestos: Impuesto sobre la Renta, Impuesto de Solidaridad (ISO), Impuesto al valor Agregado (IVA); otros impuestos derivados de la legislación nacional vigente.
 - **Motivo por el que solicitó la auditoría de Estados Financieros:** La Asamblea General de Accionistas requiere de un informe general de desempeño, tanto de la Administración y la Gerencia General, como de la situación financiera de la entidad al 31 de diciembre de 2009.
 - **Revisiones requeridas al año:** Dos.
 - **Audidores predecesores:** Ninguno.
 - **Honorarios:** Q30,500.00 (Ver referencia A.4.1 Control de tiempo para personal de auditoría y determinación de honorarios.)
 - **Forma de pago:** Dos cuotas de quince mil doscientos cincuenta quetzales (Q15,250.00), la primera cuota deberá ser cancelada en el mes siguiente a la formalización de la realización del trabajo (Entrega y firma de carta de compromiso) y la segunda previa entrega al informe final.
- b) FACTORES DE LA INDUSTRIA, DE REGULACIÓN Y OTROS FACTORES EXTERNOS INCLUYENDO EL MARCO DE REFERENCIA DE INFORMACIÓN FINANCIERA APLICABLE.**
- **Factores económicos generales:** El factor que incide grandemente en el negocio de la entidad es la economía de la población, derivado de que los productos que ofrece la empresa, no constituyen artículos de primera necesidad, generando que los clientes prioricen sus necesidades y decidan entre adquirir productos que satisfagan sus

necesidades básicas y releguen aquellas que son consideradas como accesorias, tal es el caso de adquirir licor; así mismo, la competencia nacional y el contrabando aduanero, derivado de que existen en el mercado productos que han sido internados al país sin cumplir con los requerimientos establecidos por la ley, generando que el costo de adquisición sea menor al establecido por la empresa para la comercialización de su mercadería.

- **Competencia más importante para la entidad:** Vinoteca, S.A. y Distribuidora Alcazaren, S.A., derivado de que se dedican a la importación y distribución en el país de los productos que Gouda, S.A. comercializa.

c) MARCO DE REFERENCIA DE INFORMACIÓN FINANCIERA

- **Aplicación de políticas contables:** La empresa cuenta con un manual de políticas contables, el cual se basa en el marco de referencia que establecen las Normas Internacionales de Contabilidad.
- **Legislación y Reglamentos:** Se encuentra sujeta al cumplimiento de la legislación nacional vigente, desde la Constitución Política de la República de Guatemala, hasta los Reglamentos de Leyes específicas.
- **¿Cuál es el método de reconocimiento de ingresos del negocio?** Devengado.
- **¿Incurre la entidad en la contabilización de operaciones de transacciones inusuales o complejas?** No. las transacciones que se suceden dentro de la entidad corresponden a las originadas por las operaciones en que la empresa incurre, pudiendo resumirlas a ingresos, egresos, ajustes contables aplicables, tal es el caso de depreciaciones mensuales, ajuste de estimaciones, bajo lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

d) CARACTERÍSTICAS IMPORTANTES DE LA ENTIDAD, SU NEGOCIO, SU DESEMPEÑO FINANCIERO Y SUS REQUERIMIENTOS PARA INFORMAR, INCLUYENDO CAMBIOS DESDE LA FECHA DE LA ANTERIOR AUDITORÍA

Características importantes de la entidad y su negocio

Operacionales

- **Objeto del negocio:** Tiene por objeto la importación de productos alimenticios y bebidas en general, incluyendo bebidas alcohólicas, gaseosas, no alcohólicas y cualquier otro tipo de bebida, compra-venta de todo producto comestible, venta de todo producto nacional o importado, tiene representaciones de cualquier casa comercial nacional o extranjera, en general dedicarse a todo tipo de actividades lícitas, ya sean comerciales, industriales, mercantiles, agropecuarias, de servicio y a toda actividad permitida por la ley.
- **Tiempo aproximado de funcionamiento:** 6 años
- **Número de clientes:** 300.
- **Número de proveedores:** 15.
- **Cantidad de cheques mensuales emitidos:** 300.
- **Monto de Activo:** Q 19, 451,632.00.
- **Monto de pasivo:** Q10, 758,567.00.
- **Monto del patrimonio de los accionistas:** Q8, 693, 065.00
- **Promedio de ventas anuales:** Q19, 090, 482.00
- **Relacionadas de la entidad:** En la actualidad cuenta con una empresa relacionada llamada El activo más valioso de tu empresa, S.A., la cual controla y administra los recursos humanos de la entidad. Cabe aclarar que si bien se cuenta con un departamento de recursos humanos dentro de la estructura de la entidad, el mismo se encarga de la reunión y control de información de horas trabajadas por los empleados de la empresa para efectos de pago de salario, por parte de aquella.
- **Deberán ser auditadas las compañías relacionadas:** No.
- **Localización de bodegas y oficinas:** la empresa cuenta con una única bodega, la cual se encuentra ubicada en la misma dirección fiscal en donde se sitúa Gouda, S.A.

Inversión

- **Se tiene algún plan de adquisición de activos o alguna otra actividad que involucre inversión:** No.

Financiamiento

- **¿Incorre la entidad en arrendamiento de activos fijos para uso del negocio?** Sí, en arrendamiento de vehículos e inmuebles, por los que se ha suscrito el contrato correspondiente con la empresa prestadora del servicio.

- **¿Posee la entidad a la fecha préstamos bancarios y/o no bancarios?** La entidad si cuenta a la fecha con préstamos bancarios, el saldo que muestra el Balance General al 31/12/09 en obligaciones a largo plazo asciende a Q 1,119,963.00.
- **¿Ha obtenido la entidad aportaciones por parte de los socios a la fecha?** No.

e) OBJETIVOS Y ESTRATEGIAS Y LOS RIESGOS DE NEGOCIO RELACIONADOS QUE PUEDAN DAR COMO RESULTADO UNA REPRESENTACIÓN ERRÓNEA DE IMPORTANCIA RELATIVA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

- **¿Se encuentra el personal de la empresa capacitado para enfrentar cambios en el sector comercial de la distribución de quesos y vinos importados?** Sí, derivado del conocimiento que el personal tiene sobre el negocio.
- **¿Existen estudios económicos a nivel interno o externo con respecto a la demanda de quesos y vinos en el país y la capacidad para satisfacer una demanda precisa?** No.
- **¿Ha considerado la empresa la posibilidad de obtener financiamiento externo en el futuro?** Si, derivado de que piensa abrir una sucursal en un centro comercial de renombre ubicado en la Zona 10.
- **¿Considera dentro de sus planes la introducción de nuevos productos al mercado local?** Sí, pues el nivel de competencia actual es fuerte, sin embargo, la estrategia es ofrecer productos de calidad y novedosos, tal como chocolates, jugos y jaleas siempre importadas.

f) MEDICIÓN Y REVISIÓN DEL DESEMPEÑO FINANCIERO DE LA ENTIDAD

- **¿El desempeño financiero de la entidad se ve influenciado por alguna forma de medición?** Existen Estados Financieros presupuestados, los cuales se enfocan principalmente a los resultados de la entidad, siendo así que las ventas se encuentren en constante monitoreo para verificar lo presupuestado contra lo alcanzado, por parte de la administración.
Para obtener un amplio conocimiento sobre el desempeño financiero de la entidad, será aplicada la revisión analítica de cifras, el cual es mostrado en la Cédula de Revisión analítica.

g) EL NIVEL GENERAL DE LA COMPETENCIA DE LA ADMINISTRACIÓN

- **¿El actual personal de la entidad se encuentra calificado para la realización de sus funciones dentro del puesto que desempeña?** Sí. Fueron obtenidos y revisados expedientes de personal administrativo, en donde se pudo establecer que se encuentran calificados para el desempeño de su trabajo. Cabe aclarar que a pesar de que los altos mandos son profesionales, su crecimiento académico no ha sido significativo durante el tiempo que han fungido en la empresa en el puesto que les corresponde.
- **¿Cuál es la opinión de la Administración y Gerencia, respecto a la importancia del control interno dentro de la entidad?** Constituye para estas divisiones de la empresa el eje fundamental sobre el cual redundan las actividades de la empresa, así mismo el punto de partida para la generación de información financiera veraz y oportuna.
- **¿Cuáles son las políticas de control establecidos por la administración y aplicados por la Gerencia general para evitar errores e irregularidades en la información financiera de la entidad?** El contador de la entidad constituye el encargado de la unificación de las operaciones de la entidad, para la generación de estados financieros, sin embargo, es el administrador único el filtro de la misma, ya que por él son revisados y analizados los Estados Financieros emitidos por el Departamento contable.

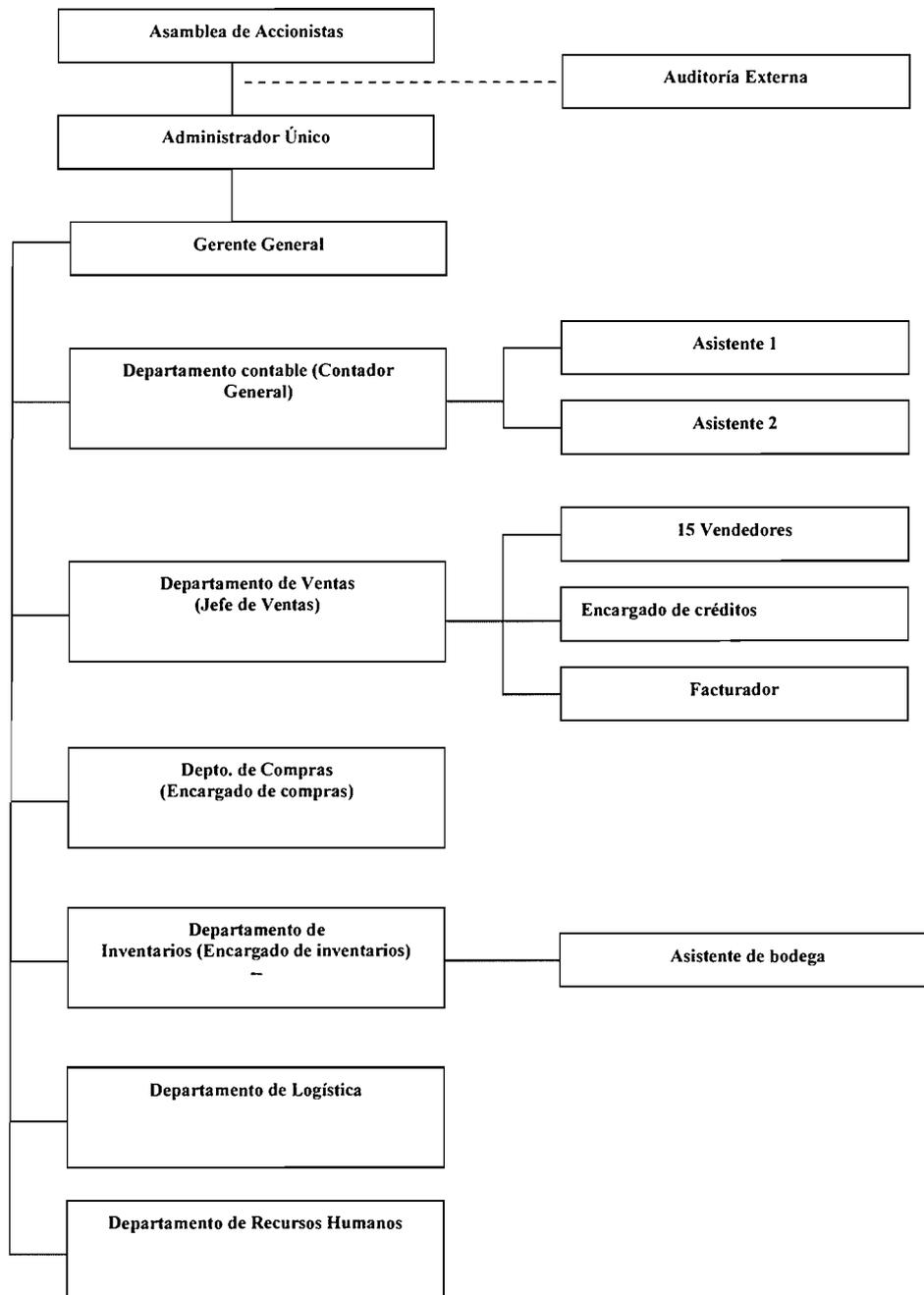
Nivel de riesgo que representa el cliente al comprender su negocio:

Bajo X

Normal

Alto

Gouda, S. A. Anexo I Estructura Organizacional 31/12/2009	PT:	A-2 2/2
	Hecho:	JP
	Fecha:	05/01/10
	Revisado:	VL
	Fecha:	16/01/10



FUENTE: ADMINISTRACION GOUDA, S.A.

A.3.2.1.1 Medición y Revisión del desempeño Financiero de la entidad

Como parte de los procedimientos de auditoría en la etapa de planificación debe evaluarse su desempeño financiero, el cual para el presente caso, se aplicará la revisión analítica de cifras contables del periodo 2009 Vs. 2008. Este análisis permitirá establecer la existencia de un riesgo de representación errónea de información relacionada con los Estados Financieros.

Gouda, S. A.	PT:	A-3
	Hecho:	JP
Revisión analítica de cifras	Fecha:	06/01/10
	Revisado:	VL
31/12/2009	Fecha:	07/01/10

GOUDA S.A.
BALANCE GENERAL
AL 31 DICIEMBRE DE 2009 Y 2008
CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES

DESCRIPCIÓN	SALDOS AL 31-12-2009	SALDOS AL 31-12-2008	VARIACIÓN + / (-)	%
ACTIVOS				
NO CORRIENTE				
Mobiliario y Equipo	190,656	190,656	-	0%
Equipo de Computación	665,224	662,564	2,660	0%
Equipo Varios	389,464	389,464	-	0%
Herramientas	33,210	33,210	-	0%
Equipo de Seguridad	55,912	49,112	6,800	12%
Equipo Telefónico	31,082	31,082	-	0%
	1,365,548	1,356,088	9,460	1%
Depreciaciones Acumuladas	(513,661)	(441,763)	(71,897)	14%
	851,887	914,325	(62,438)	-7%
Gastos de Organización -Neto-	16,276	16,276	(3,259)	20%
Anticipo a Proveedores	671,618	714,090	(42,472)	-6%
CORRIENTE				
Caja y Bancos	1,310,790	636,003	674,787	51%
Clientes -Neto-	9,099,556	12,157,649	(3,058,093)	-34%
Créditos en Recuperación	1,249,936	0	1,249,936	100%
Cheques pendientes de Depositar	366,312	53,454	312,858	85%
IVA Retenciones por Compensar	568	887	(318)	-56%
IVA Crédito Fiscal	372,526	397,236	(24,711)	-7%
Inventario de Mercaderías II	5,512,163	5,173,804	338,359	6%
SUMA DEL ACTIVO	19,451,632	20,063,724	(615,351)	6%

**PASIVO Y PATRIMONIO
PATRIMONIO DE LOS
ACCIONISTAS**

Capital Autorizado	20,000,000	20,000,000	-	0.00%
Acciones por Suscribir	(13,483,000)	(13,483,000)	-	0.00%
Reserva Legal	205,379	181,722	23,657	12%
Resultados Acumulados	1,497,547	1,034,661	462,886	31%
Resultado del Ejercicio	473,139	462,886	10,253	2%
	8,693,065	8,196,269	473,140	6%

PASIVO CORRIENTE

Proveedores	9,631,917	9,801,628	(169,711)	-2%
Cuentas por Pagar largo plazo	1,119,963	1,447,940	(327,977)	-29%
ISR Retenido	6,687	7,451	(763)	-11%
Préstamo bancario	0	610,436	(610,436)	-100%
SUMA DEL PASIVO	10,758,567	11,867,455	(1,108,888)	-10%

**SUMA DEL PASIVO Y
PATRIMONIO**

	19,451,632	20,063,724	(612,092)	-3%
--	-------------------	-------------------	------------------	------------

**GOUDA S.A.
ESTADO DE RESULTADOS
POR LOS AÑOS TERMINADOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 2009 Y 2008
CIFRAS EXPRESADAS EN QUETZALES**

DESCRIPCIÓN	SALDOS AL 31/12/09	SALDOS AL 31/12/2008	VARIACIÓN	%
VENTAS NETAS	17,496,307	20,681,657	(3,185,350)	-18%
Costo de Ventas	14,049,012	17,432,810	(3,383,798)	-24%
MARGEN BRUTO	3,447,295	3,248,847	198,448	6%
Gastos de Operación	3,114,434	3,751,965	(637,531)	-20%
Gastos de Logística	904,548	927,233	(22,685)	1%
Gastos de Venta	594,789	584,259	10,530	1%
Otros Gastos	948,415	1,589,417	(641,003)	-68%
Gastos de Administración	654,522	639,025	15,497	1%
Gastos No deducibles	12,160	12,029	131	0%
GANANCIA EN OPERACIÓN	332,861	(503,118)	835,979	251%
OTROS INGRESOS Y GASTOS FINANCIEROS	140,278	40,232	100,046	71%
Ingresos Financieros	346,876	66,336	280,540	2%
Gastos Financieros	(206,598)	(26,104)	(180,494)	-1%
GANANCIA DEL EJERCICIO	473,139	(462,886)	936,025	198%

Fueron realizados los procedimientos analíticos, con base en cifras al 31 de Diciembre de 2009 y 2008, de lo cual destaca lo siguiente:

Clientes

El rubro de clientes evidencia una disminución, derivada de la recuperación de cartera, la cual se muestra muy lenta, así mismo, el monto de cuentas por cobrar, representa al 31/12/09 el 52% de la totalidad de la venta neta efectuada por Gouda, S.A.; esta situación evidencia deficiencia en la labor de cobro, por falta de políticas administrativas y supervisión adecuadas.

Créditos en recuperación

La cuenta de Créditos en recuperación se originó de la reclasificación del saldo moroso del cliente Código A2500, Flor Rosales por Q 1,249,936, mediante autorización del Gerente General, ya que sobre este saldo existe una garantía hipotecaria sobre un inmueble, que tiene un valor superior a la deuda, aproximadamente de Q 2,000,000.00, por lo que se le está concediendo al cliente la oportunidad de cancelar su deuda, para no embargarle el inmueble.

Inventarios

El rubro de inventarios refleja un aumento lo cual no es congruente con la disminución de ventas. Esta situación se debe principalmente a que se ha mantenido la tendencia de compras durante el período al proveedor American Cheese, a pesar de que el producto adquirido no ha tenido rotación, esta situación derivada de compromisos adquiridos con dicho proveedor a cambio de bonificaciones, las cuales se utilizan para promociones de la empresa.

Proveedores

El rubro de proveedores disminuyó en un 2%, ya que no todos los pagos se han realizado de acuerdo al vencimiento de las facturas. La situación se deriva de la falta de recuperación en la cartera de clientes, lo que ha ocasionado que no se cuente con la disponibilidad suficiente de efectivo.

Ventas

Las ventas netas muestran una disminución de Q 3,185,350 en comparación al mismo período del año anterior, lo cual corresponde a la entrada de mercadería ilegal al país, así como el bajo rendimiento que algunos empleados de la entidad han mostrado durante el período. Cabe aclarar que los productos que han tenido menor rotación son los quesos.

Nivel de riesgo que representa el cliente al medir y revisar su desempeño financiero es:

Bajo X

Medio

Alto

A.3.3 Control interno

Para la obtención de conocimiento del control interno de la entidad, se tomaron de base los lineamientos que el informe COSO, establece para cada componente del control interno: Ambiente de control, Proceso de evaluación de riesgo por parte de la entidad, El sistema de información, Actividades de control y Monitoreo de controles.

Para el efecto, el auditor investigó con el personal clave de la entidad, los controles existentes a la fecha de nuestra revisión; se apoyó en la técnica de la entrevista, observación, inspección e investigación. El resultado es plasmado a través de las cédulas narrativas que se presentan a continuación.

Gouda, S. A.	PT:	A-4
	Hecho:	PR
	Fecha:	06/01/10
Comprensión del control interno de la entidad y los sistemas de contabilidad	Revisado:	VL
31/12/2009	Fecha:	07/01/10

CONTROL INTERNO DE LA ENTIDAD

a) Del Ambiente de Control

El ambiente de control incluye las funciones de la administración, las actitudes, conciencia y acciones de ésta en lo concerniente al control interno de la empresa y su importancia.

- *Comunicación y aplicación de la integridad y valores éticos y compromiso de competencia*

Al haber realizado un recorrido general por la entidad, se observó que dentro de la misma existe un gran compromiso por parte del personal hacia la entidad, en cuanto a la realización de su trabajo, derivado de que la mayoría de empleados entrevistados coincidía en

que Gouda, S.A. constituía una fuente de ingreso para cada uno, así como el sustento de sus hogares, por lo que afirmaban que del éxito de su trabajo dependía su familia.

- *Participación de aquellos a cargo de la administración/Filosofía y estilo de la gerencia*

En cuanto a los altos mandos, la imagen general que proyectan, se encuentra reflejado en un alto grado de ética, la cual es inculcada a sus empleados, a través del ejemplo. Representan una estructura conservadora de administración.

- *Estructura organizacional*

En relación a la estructura organizacional, se considera que no es la adecuada derivado del volumen de la empresa, pues en base a su crecimiento se hace necesario reforzar su constitución, principalmente en lo que se refiere al área de ventas, compras e inventarios.

- *Asignación de autoridad y responsabilidad*

Las responsabilidades hasta la fecha han sido delegadas parcialmente, derivado de que la empresa carece de un manual de políticas y procedimientos bien estructurado, así como manuales de conducta. Las responsabilidades son delegadas al momento del ingreso del personal a través de la entrega de un listado de atribuciones, sin embargo, las mismas fueron diseñadas en el año 2004; a la fecha la empresa ha crecido considerablemente, por lo que se hace necesario reforzar esta área.

b) Proceso de evaluación del riesgo por la entidad

Este proceso es necesario para el auditor, debido a que si la administración evalúa eficazmente los riesgos, generalmente el auditor acumulará menos evidencias que cuando la administración no identifica ni responde a los riesgos significativos.

La identificación de los riesgos por parte de la entidad, han sido establecidas en función a las ventas que la empresa efectúa, ya que si la administración observa un comportamiento negativo en las mismas, procede a indagar el por qué de las situaciones.

Esta política no se encuentra bien definida, razón por la que otros aspectos como el crecimiento de la entidad, no haya sido tomado en consideración como un riesgo potencial para la empresa, por lo que se considera que la administración de la entidad no ha determinado un método adecuado, que le permita identificar los riesgos en los que la empresa incurre.

c) El sistema de información, incluyendo los procesos del negocio relacionados, relevantes a la información financiera y la comunicación

A la fecha, la empresa para la centralización de sus operaciones cuenta con un software que se considera cubre sus necesidades y ofrece herramientas que no han sido explotadas en su totalidad. Constituye un software de aceptación internacional que ofrece herramientas de seguridad altas, como la no permisión de operaciones sin dejar rastro, realización de operaciones no habilitadas para un usuario específico, según programaciones y asignaciones previas, entre otros.

Cada departamento dentro de la empresa tiene sus funciones específicas, siendo así que tenga acceso a un módulo del sistema el cual permite capturar las operaciones que se suceden dentro de su área. Los módulos de bancos, ventas-cuentas por cobrar, inventarios-cuentas por pagar, se encuentran interfazados al módulo contable que es donde se centralizan las operaciones de la entidad.

Ente las medidas de seguridad que provee el sistema se encuentran las siguientes:

- Asignación de un password a cada usuario, a la vez autorización de operaciones acorde a su función principal. Por ejemplo, el encargado de facturación puede consultar las existencias del inventario, sin embargo, no puede realizar cambios al mismo.
- Emisión de alertas cuando se estén registrando datos previamente operados.
- Cada operación puede ser rastreada dentro del sistema, así mismo, provee información sobre el usuario que la realizó y el responsable de su autorización.
- No permite borrar datos ingresados, sin dejar rastro, las correcciones correspondientes deben ser efectuadas por medio de procedimientos internos, cuya operatoria queda registro en el sistema.
- Unificación de operaciones por medio del módulo contable, operación que es realizada por el contador general. Los módulos que proporcionan información son: Bancos, Cuentas por pagar, Cuentas por cobrar y Activos Fijos.
- Generación de back up diarios de manera automática, lo cual disminuye la pérdida de información en caso fallare un equipo físicamente. Los archivos son resguardados en el equipo del usuario y en el servidor principal.

- Los únicos registros que no son procesados automáticamente son los ajustes contables, entre los que se puede hacer mención de la estimación para cuentas incobrables o bien otros ajustes determinados y autorizados por el Administrador de la entidad.

En general, el sistema disminuye el riesgo de incurrir en errores de importancia relativa que afecten la información en los estados financieros. El software se considera confiable, sin embargo, los errores que se podrían asociar a la utilización del sistema son producto de la incorrecta utilización o desconocimiento por parte del usuario.

d) Actividades de control

El objeto primordial del conocimiento de las actividades de control, es el de evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración, con el objeto de diseñar pruebas que respondan a los riesgos evaluados. Las debilidades observadas durante el conocimiento de este elemento del control interno, serán identificadas con una letra (D).

- *Caja y Bancos*

La empresa cuenta con dos cuentas bancarias, las cuales tienen firma mancomunada, siendo las personas delegadas para la autorización y firma de los cheques el Administrador único y el Gerente General; se encuentra prohibida la firma de cheques en blanco, así como emitidos al portador, siempre deben consignar la frase de no negociable, e indicar el monto por el que fue emitido el documento en números y letras.

Ambas cuentas bancarias se encuentran operadas contablemente en los registros de la entidad y para la emisión de cheques se cuenta con cheques voucher prenumerados, los cuales son resguardados en una caja de seguridad por parte del Gerente General.

Respecto a los depósitos efectuados por los vendedores, el único documento que lo respalda es el depósito efectuado por el mismo y el recibo de caja emitido, los cuales son enterados a la empresa (Créditos) con posterioridad. Por otro lado, los vendedores no son supervisados directamente, se considera que existe debilidad en cuanto al proceso de cobro efectuado por los vendedores. (D)

Las conciliaciones bancarias son preparadas por un auxiliar del departamento contable, quien a su vez es encargado de preparar los cheques, en base a solicitud previa del mismo

debidamente autorizada por el contador general; se observó al respecto que el estado de cuenta que adjunta la mayoría de Conciliaciones bancarias, es la generada electrónicamente por el banco correspondiente (D).

- *Cuentas por cobrar*

Si bien se cuenta con un procedimiento para que los clientes apliquen a obtener crédito con la entidad, *el mismo no es respetado*, ya que fueron solicitados archivos de clientes específicos para verificar el extremo, los cuales no nos fueron proporcionados, ya que NO fueron elaborados oportunamente (D).

La facturación de las ventas es realizada por personal ajeno al que realiza los cobros correspondientes, es decir, por el departamento de ventas a través de un asistente, cuya función constituye la emisión de facturas. Así mismo, el encargado de créditos tiene como función la operatoria de los pagos realizados por los clientes, generando que exista segregación de funciones. En cuanto al registro contable del pago del cliente, es realizado por el encargado de créditos, este registro puede ser efectuado si se cuenta con la boleta de depósito correspondiente y el recibo de caja emitido.

La labor de cobro es realizada por los vendedores, sobre los que no hay supervisión, ni políticas establecidas por la administración para el efecto (D).

- *Inventarios*

La empresa no cuenta con una política establecida en cuanto a la existencia de mínimos y máximos de inventarios, si bien se cuenta con un encargado de compras, el mismo no tiene comunicación amplia con el encargado de bodega, por lo que en la realización de las mismas es realizado acorde al criterio del encargado de compras, sin consultar previamente con bodega, sobre el comportamiento de los productos. (D)

Existe una persona encargada directa del inventario, habiéndose observado que existen medidas de seguridad, en cuanto a la prevención del robo o riesgos externos como incendios, pues hay extintores en las bodegas y el inventario se encuentra bien identificado acorde a su naturaleza. Por otro lado, existen guardias de seguridad que no permiten la salida de ningún producto de la empresa, sin que haya sido emitida la orden de salida correspondiente.

Los inventarios no se encuentran asegurados, pues la administración considera que la posibilidad de un incendio es remota, constituyendo el seguro para los inventarios, un gasto innecesario. (D)

El registro en el sistema de los ingresos del inventario es realizado por el encargado de compras, siendo así que el encargado de bodega únicamente verifique el ingreso físico y traslada la documentación de soporte a dicho departamento para que proceda a su registro en el software.

Derivado de la existencia del software se mantiene un registro al día de los inventarios.

Es política de la entidad la práctica de toma física de inventarios trimestral, sin embargo, se observó que a la fecha no se había procedido a la misma. (D) Así mismo, en cuanto al período anterior, se observó que dicha práctica fue realizada el 31/12/08, como cumplimiento a lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta. En esa oportunidad se observó que los faltantes de inventario fueron autofacturados, ya que no constituye política de la entidad cargar los faltantes a los empleados.

- *Activo Fijo*

Los activos fijos que posee la entidad constituyen un porcentaje irrelevante en comparación al monto total del activo, ya que la empresa no posee ni vehículos propios, ni inmuebles. Sin embargo, la política establecida es que toda adquisición debe ser autorizada por la Gerencia General.

Se cuenta con tarjetas de responsabilidad, las cuales son asignadas en el momento de la entrega del bien al responsable. Derivado del monto que representan los activos a la fecha para la empresa, no se encuentran asegurados.

- *Cuentas por pagar, compras y gastos*

Se requiere una orden de compra para cada erogación que vaya a realizarse, la cual debe ir debidamente autorizada por el jefe del departamento y el encargado de compras.

Con posterioridad a haber recibido el bien por parte del departamento que realizó su solicitud, la papelería es entregada al departamento contable quien verifica que se haya

autorizado la compra, para registrarla como una cuenta por pagar; esta operación genera la extensión de una contraseña de pago.

Para la realización de pagos debe mediar la contraseña correspondiente.

- *Nóminas*

Existe un departamento de nóminas que se encarga de la condensación de toda la información relacionada con la elaboración de las planillas de sueldos. Para el efecto observa los procedimientos establecidos por la administración, tal como la verificación de ingreso y egreso de los empleados, a través de un sistema específico, el cual es independiente del Software general, funciona a través de una tarjeta de marcado. El sistema genera información sobre las horas laboradas por los empleados, así mismo, permite establecer el incumplimiento de su horario laboral.

No es política de la empresa el pago de horas extras para el departamento administrativo, únicamente para el departamento de bodega cuando se encuentren debidamente autorizadas por el Gerente General en los formatos existentes.

En general la administración del personal es responsabilidad de la relacionada, El Activo más valioso para Tu Empresa, S.A., con quien se pudo constatar, que los empleados tienen firmado contrato laboral, así mismo, cumple con todas las obligaciones derivadas de su posición como patrono, tal es el caso de pago de aguinaldo, bonificación anual para trabajadores del sector privado y Público, vacaciones, indemnización, según lo establecido en el Código Tributario; salario mínimo cuando corresponda y pago de cuotas al Seguro Social.

Sin embargo, es la gerencia general quien aprueba las planillas de sueldos, las cuales son pagadas directamente por la relacionada, quien factura los servicios derivados de la administración del personal a Gouda, S.A., así como la contratación y despidos de personal. La contratación se realiza en base a los resultados que la relacionada presenta a Gouda, en cuanto a perfil de puestos y capacidades del candidato.

- **Monitoreo de controles**

Existen políticas definidas sobre el monitoreo de controles por parte de la administración, en cuanto a la selección de transacciones efectuadas por los distintos departamentos de la

empresa en forma sorpresiva, sin embargo, derivado de la falta de personal, acorde al tamaño de la empresa, dicho procedimiento no se ha estado efectuando a la fecha.

Nivel de riesgo que representa el cliente al comprender su control interno es:

Bajo _____

Medio X

Alto _____

A.3.3.1 Medición y Evaluación de Riesgos

La medición y evaluación del riesgo, es un proceso por el cual a partir de la determinación de factores de riesgo, se mide el nivel de riesgo para cada caso, el cual se concreta en la siguiente matriz de riesgos.

Gouda, S. A.		PT:	A-6
		Hecho:	PR
Matriz de riesgos		Fecha:	06/01/10
		Revisado:	VL
31/12/2009		Fecha:	07/01/10

Rubro	Saldo Q	%	Riesgo inherente	Nivel de riesgo									Enfoque de auditoría		
					A	B	C	D	E	F	G	H			
Clientes	9,099,556	47%	Aprobación de créditos sin que el cliente cumpla con los requisitos establecidos por la entidad y que exceden los límites establecidos por las políticas de crédito internas.	Medio		X		X					X	Revisión de los expedientes de clientes, acorde a muestreo estadístico, para verificar cumplimiento en cuanto a políticas establecidas por la entidad para la concesión de crédito; tal como que el cliente haya sido previamente investigado y haya llenado los requisitos establecidos por la entidad para el efecto.	
			Existencia de cartera morosa e irrecuperable.	Medio	X		X		X	X	X			Cuantificación de la cartera morosa.	
			Autorizaciones especiales para la cancelación de cuentas incobrables, que no hayan sido aprobadas previamente por la Gerencia.	Bajo	X	X				X	X	X			Verificar que las autorizaciones especiales de cuentas incobrables hayan sido aprobadas por la Gerencia.
			Estimación de cuentas incobrables no apegadas a la realidad de la empresa.	Medio		X		X		X			X		Verificación del monto de la estimación para cuentas incobrables registradas a la fecha de balance y base sobre la que fue constituida.

Rubro	Saldo Q	%	Riesgo inherente	Nivel de riesgo	A	B	C	D	E	F	G	H	Enfoque de auditoría		
Inventario de Mercaderías II	5,512,163	28%	<ul style="list-style-type: none"> Existencia de mercadería vencida o en mal estado. Existencia de inventario de lento movimiento. 	Medio	X	X	X		X	X	X		<ul style="list-style-type: none"> Verificación del cumplimiento en la realización de toma física trimestral por parte de la administración. Cuantificación y verificación del monto de mercadería vencida o en mal estado y mercadería de lento movimiento que se encuentra físicamente en bodega y registrado como parte del inventario realizable. 		
			Que el monto teórico del inventario no coincida con el físico.	Medio	X	X	X	X	X	X	X	X	X	<ul style="list-style-type: none"> Verificación de la aplicación de controles internos dentro de la bodega en cuanto al manejo, control, detección y comunicación oportuna a la administración sobre producto que se encuentra por vencer o vencido. Revisión del cumplimiento de la política del establecimiento de variaciones trimestrales. 	
			Valuación inadecuada del inventario.	Bajo			X	X		X					Verificación de la forma en que el sistema contable valúa el inventario de mercadería y si este se encuentra acorde al autorizado por SAT.
			Inventarios no asegurados por siniestros o eventualidades	Alto									X	X	Verificación de la existencia de seguros para inventarios y la cobertura que éstos representan.
Proveedores	631,917	50%	Probabilidad de emisión cheques por un valor mayor al consignado en la orden de compra y factura.	Bajo	X			X				X	Revisión del grado de cumplimiento del control interno, en cuanto a la emisión de cheques, acorde a muestreo estadístico.		

Rubro	Saldo Q	%	Riesgo inherente	Nivel de riesgo	A	B	C	D	E	F	G	H	Enfoque de auditoría
Gastos de Operación	3,114,434	18%	Existencia de gastos no documentados.	Bajo	X	X		X	X	X	X	X	Verificación de la existencia de documentación que soporte los gastos efectuados por la entidad, enfocándonos en los gastos que son representativos para la empresa, tomado como base la revisión analítica de cifras del Estado de Resultados.

A= Existencia D= Exactitud G= Asignación
 B= Ocurrencia E= Corte H= Derechos y Obligaciones
 C= Integridad F=Valuación

Criterios utilizados para la medición del riesgo

Nivel de riesgo	Factor de riesgo e Importancia Relativa	Probabilidad de ocurrencia de errores
Bajo	Existen algunos, pero poco importantes	Improbable
Medio	Existen pocos y son importantes	Posible
Alto	Existen algunos y son muy importantes	Probable

A.3.4 Identificación de áreas de auditoría importantes

En base al conocimiento de la entidad obtenida por el auditor, así como su entorno y su sistema de contabilidad, a continuación se detallan las áreas importantes de auditoría, las cuales representan un riesgo de representación de importancia relativa.

Gouda, S. A.	PT:	A-7
	Hecho:	PR
	Fecha:	06/01/10
Identificación de áreas de auditoría importantes	Revisado:	VL
31/12/2009	Fecha:	07/01/10

Evento	Rubro afectado
a) Recuperación lenta de cartera. representa al 31/12/09 el 52% de la totalidad de la venta neta efectuada por Gouda, S.A.; esta situación evidencia deficiencia en la labor de cobro, por falta de políticas administrativas y supervisión adecuadas.	Clientes
b) La cuenta de Créditos en recuperación se originó de la reclasificación del saldo moroso del cliente Código A2500, Flor Rosales por Q 1,249,936, mediante autorización del Gerente General, ya que sobre este saldo existe una garantía hipotecaria sobre un inmueble, que tiene un valor superior a la deuda, aproximadamente de Q 2,000,000.00, por lo que se le está concediendo al cliente la oportunidad de cancelar su deuda, para no embargarle el inmueble.	Créditos en recuperación
c) El rubro de inventarios refleja un aumento lo cual no es congruente con la disminución de ventas. Esta situación se debe principalmente a que se ha mantenido la tendencia de compras durante el período al proveedor American Cheese, a pesar de que el producto adquirido no ha tenido rotación, esta situación derivada de compromisos adquiridos con dicho proveedor a cambio de bonificaciones, las cuales se utilizan para promociones de la empresa.	Inventarios
d) El rubro de proveedores disminuyó en un 2%, ya que no todos los pagos se han realizado de acuerdo al vencimiento de las facturas. La situación se deriva de la falta de recuperación en la cartera de clientes, lo que ha ocasionado que no se cuente con la disponibilidad suficiente de efectivo.	Proveedores

A.3.5 Establecimiento de niveles de Importancia relativa

Gouda, S. A.	PT:	A-8
	Hecho:	PR
	Fecha:	06/01/10
Establecimiento de niveles de importancia relativa a nivel de estado financiero y aseveración	Revisado:	VL
31/12/2009	Fecha:	07/01/10

a) A nivel de estado financiero

Con la finalidad de evaluar si los efectos de las representaciones erróneas en los estados financieros al 31/12/09 de la empresa auditada son de importancia relativa, se ha establecido un nivel de importancia relativa a nivel de Estado Financiero calculado sobre la base de activos totales por un 3%.

Determinación de importancia relativa a nivel de Estado Financiero Cifras expresadas en quetzales

Total de activos	19,451,632
Porcentaje	3%
Materialidad e Importancia relativa	<u>583,549</u>

b) A nivel de Aseveración

Se fija a nivel de aseveración el porcentaje de 3% sobre cada rubro, quedando establecidos los máximos como se muestra a continuación, cabe aclarar que durante el proceso de auditoría deben ser considerados no solamente las cantidades materiales indicadas, sino también la magnitud de los efectos en las revelaciones de dichas cuentas.

Cuenta	Saldo Q	%	Importancia relativa Q
Caja y Bancos	1,310,790	3%	39,324
Clientes -Neto-	9,099,556	3%	272,987
Créditos en Recuperación	1,249,936	3%	37,498
Inventario de Mercaderías II	5,512,163	3%	165,365
Propiedad, planta y equipo	851,887	3%	25,557
Proveedores	9,631,917	3%	288,958
Obligaciones no bancarias	1,119,963	3%	33,599
Capital	8,693,065	3%	253,147

A.4 Planeación Administrativa

A.4.1 Seleccionar al equipo de trabajo

En la primera fase de la realización de la planeación de la auditoría, debe ser considerado y establecido el personal del despacho que realizará el trabajo de campo, a continuación, en base al tamaño de la entidad y trabajo a efectuar, según lo establecido en la carta compromiso, se muestra el personal que será necesario para llevar a cabo la auditoría de Estados Financieros de la empresa Gouda, S.A. al 31 de Diciembre de 2009.

Gouda, S. A. Selección del equipo de trabajo 31/12/2009	PT:	A-9
	Hecho:	JP
	Fecha:	06/01/10
	Revisado:	VL
	Fecha:	07/01/10

Categoría	Nombre	Años en el trabajo **
Socio del Servicio de auditoría	Licda. Virginia López	25
Gerente de Auditoría	Lic. Juan Pablo Castillo	18
Encargado de Auditoría	Pedro Ramos	06
Asistentes de Auditoría	Ana Pérez	04
	Gabriel González	02
	Alejandra Díaz	01
	Margarita de León	01

** La cantidad de años en el trabajo indicado en el cuadro precedente, va en función de los años de experiencia que el personal tiene de ejercer como tal en el campo de la profesión.

Si bien la empresa genera su información financiera a través de sistemas informáticos modernos, se considera que no será necesaria la inclusión de un especialista en dicha área, ya que no se considera que los procesos internos constituyan un riesgo que pueda inferir en la información que genera.

A.4.1 Control de tiempo para personal de auditoría y determinación de honorarios

Una auditoría de estados financieros, para conducirse de forma eficiente requiere la preparación de un presupuesto de horas, el cual, constituye la unidad básica de medida para la determinación de honorarios. A continuación se presenta el control de horas para la realización de la auditoría de estados financieros de Gouda, S.A. al 31 de diciembre de 2009.

Gouda, S. A.	PT:	A-9
	Hecho:	JP
	Fecha:	06/01/10
Control de tiempo para personal de auditoría y determinación de honorarios	Revisado:	VL
31/12/2009	Fecha:	07/01/10

ACTIVIDADES DE AUDITORÍA	AUD.	SOCIO	GERENTE	ENCARGADO	ASISTENTES (4)	TOTAL HORAS PPTADAS.	COSTO TOTAL
Actividades previas							
Conversaciones preliminares con la gerencia	JP/ML	2	1	1		4	
Indagaciones con el personal del cliente	JP/ML		1	1	8	10	
Comprensión del entorno del negocio	JP/ML			2	12	14	
Preparación de programas de auditoría	PR/ML		4	2		6	
Preparación de la estrategia de auditoría	JP/ML	2	4	4		10	
Ejecución de la auditoría							
Auditoría de Caja y Bancos	AP/GG			2	12	14	
Auditoría de Cuentas por cobrar	AD/ML			4	24	28	
Auditoría de Inventario	AD/ML			4	24	28	
Auditoría de Propiedad, planta y equipo	AP/GG			2	12	14	
Auditoría de Cuentas por pagar	AP/GG			2	12	14	
Auditoría de Pasivo no corriente	AP/GG			2	12	14	
Auditoría de Patrimonio	AD/ML			1	16	17	
Auditoría de Ventas	PR/AP/GG			2	24	26	
Auditoría de Costo de Ventas	AD/ML			2	16	18	
Auditoría de Gastos de Operación	AD/ML			2	16	18	
Auditoría de Otros gastos/otros ingresos	AD/ML			2	12	14	
Supervisión	JP/ML	2	6	3	12	23	
Terminación de la auditoría							
Preparación carta a la gerencia	PR/AP/GG			4		4	
Preparación informe final	PR/AP/GG			4	12	16	
Revisión del informe final	JP/ML	1	4			5	
Discusión del informe final	JP/ML	1	4	2		7	
Total horas hombre (A)		8	24	48	224	304	
Determinación Costo Hora Hombre							
Sueldo mensual **		40,000.00	28,000.00	8,000.00	4,000.00		
Bonificación incentivo		250.00	250.00	250.00	250.00		
Pretaciones laborales sobre sueldo mensual (43.41%) *1		17,364.00	12,154.80	3,472.80	1,736.40		
Costo total por auditor		57,614.00	40,404.80	11,722.80	5,986.40		
Costo hora hombre mensual (B)		360.09	252.53	73.27	37.42		
Honorarios brutos auditoría ((A)*(B))		2,880.70	6,060.72	3,516.84	8,380.96		20,839.22
Otros gastos (administrativos)							7,000.00
IVA							3,340.71
Costo de la auditoría total							31,179.93

** El monto de sueldo se estableció en base al promedio de pago aproximado que representa dicha remuneración en el mercado actual para el personal participante en una auditoría de estados financieros. No significando que corresponde estrictamente a un monto real.

*1 Se aplica el porcentaje de prestaciones desarrollado en el punto 4.2.5 del capítulo IV anterior.

A.4.3 Documentación y divulgación de Auditoría

La Norma Internacional de Auditoría No. 230 Documentación de Auditoría, establece que la evidencia de auditoría debe documentarse, esto significa que deben existir documentos que evidencien que el trabajo fue realizado en base a Normas Internacionales de Auditoría, así como que se reunió la evidencia suficiente apropiada de auditoría. A continuación se muestra el Memorándum de Planificación General de la Auditoría de Estados Financieros de la empresa Gouda, S.A. al 31/12/09.

A.4.3.1 Memorando de planeación de auditoría

Gouda, S. A.	PT:	A-10
	Hecho:	VL
	Fecha:	06/01/10
Memorando de Planeación de la Auditoría	Revisado:	JP
31/12/2009	Fecha:	07/01/10

A. PROPÓSITO

El propósito del Presente plan de auditoría es proveer información de la Empresa Gouda, S.A., la cual será necesaria para llevar a cabo el examen de los Estados Financieros al 31 de Diciembre de 2009.123

B. INFORMACION GENERAL

Esta empresa fue constituida bajo la figura de una Sociedad Anónima en fecha 16 de mayo de 2003, conforme lo dispuesto en el Código de Comercio; Se constituyó con un capital inicial autorizado de dos millones quinientos mil quetzales Q 2, 500,000.00, con posterioridad, su capital fue ampliado a Q20, 000,000.00, en virtud de su expansión y crecimiento. A la fecha se encuentra suscrito y pagado el 67% de la totalidad del capital autorizado.

Tiene por objeto la importación de productos alimenticios y bebidas en general, incluyendo bebidas alcohólicas, gaseosas, no alcohólicas y cualquier otro tipo de bebida, compra-venta de todo producto comestible, venta de todo producto nacional o importado, y en general dedicarse a todo tipo de actividades lícitas, ya sean comerciales, industriales, mercantiles, agropecuarias, de servicio y a toda actividad permitida por la ley.

La empresa se encuentra administrada de la siguiente forma:

Administrador Único: Lic. Luis Rodolfo López

Gerente General y representante Legal: Lic. Julio Cesar Tejeda

Contador General: Luis Roberto García

C. INFORMACIÓN ESPECÍFICA

La actividad principal de la empresa la constituye la importación y distribución a nivel nacional de quesos y vinos, y se encuentra ubicada en 2ª. Calle 13-27 zona 10, ciudad de Guatemala, en la cual efectúa sus operaciones de Comercialización; no tiene ubicadas tiendas en diferentes puntos de la ciudad.

La empresa vende localmente producto adquirido tanto en el territorio nacional, como importado de los siguientes países europeos: Francia, Alemania, Holanda y Suiza, así mismo del los países sur americanos Chile y Argentina.

El capital autorizado, suscrito y pagado es de Q 13,483,000.00, encontrándose dividido en acciones comunes con valor nominal de Q 1,000.00. Las acciones por suscribir ascienden a 6417 acciones, haciendo un valor total de Q 6,517,000.00.

D. ENFOQUE DEL EXAMEN

- **Alcance del Examen**

Nuestro examen de los Estados Financieros de la empresa Gouda, S.A. lo efectuaremos mediante una revisión preliminar y una revisión Final, las cuales se realizarán con base a Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Auditoría, con el objetivo de emitir un dictamen sobre la razonabilidad de los Estados Financieros al 31 de Diciembre de 2009.

- **Evaluación del Control interno**

La evaluación de la estructura de control interno se efectuará por el método de cuestionarios y cédulas narrativas. Dicha evaluación servirá de base para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de nuestros procedimientos de auditoría, así mismo determinar las áreas críticas y de riesgo probable.

Si se confía en el control interno, este se probará mediante pruebas de control (Cumplimiento) en las distintas transacciones (Ingresos, Egresos, Nóminas, Sistemas de contabilidad.)

- **Preparación de Cédulas y Análisis**

Se solicitará la colaboración del cliente para la elaboración de las cédulas siguientes:

- Adiciones y Bajas de Activos Fijos
- Adiciones y Amortizaciones de Préstamos Bancarios y no bancarios
- Obligaciones Inmediatas
- Aportaciones y Reservas de Capital
- Cálculo de Intereses financieros
- Otros.

- **Confirmaciones**

En la fecha de toma física de inventarios se procederá a efectuar las solicitudes de confirmación de saldos con Proveedores y Abogados.

Los bancos y los clientes se confirmarán con posterioridad a la fecha de cierre. Para las confirmaciones con Clientes, se utilizará el método de confirmación externa positiva.

- **Inventarios físicos**

Participaremos de la toma física de inventarios posterior al cierre del cliente sobre pruebas selectivas posteriores de los conteos realizado por el personal de la empresa en todos los lugares en donde se encuentren existencias. Al iniciar y finalizar el inventario deben efectuarse cortes de formas en todos los departamentos involucrados, incluyendo el departamento de contabilidad en cuanto a cheques, facturas, recibos de caja, entre otros. Adicionalmente se efectuarán arqueos de caja chica y caja general.

- **Áreas Críticas**

Con base a la evaluación de la estructura de control interno, a la revisión analítica y a la evaluación de riesgos, observamos que las Áreas Críticas son las siguientes:

- Cuentas por cobrar,
- Inventarios,
- Proveedores.

Se consideran áreas críticas por las siguientes razones:

- Carecer de Adecuados controles internos, o bien no ser los más adecuados y
- Existencia de políticas y procedimientos, los cuales no son cumplidos.

- **Áreas de Riesgo probable**

Por la naturaleza de los saldos se consideran como áreas de riesgo probable las siguientes:

- Ventas
- Costo de Ventas
- Gastos de operación
- Proveedores
- Capital

- **Áreas Importantes**

Por el monto significativo de los saldos se consideran como áreas importantes las siguientes:

- Créditos en recuperación,
- Cuentas por pagar e
- Ingresos financieros.

- **Determinación de la Materialidad e Importancia Relativa**

En base a las áreas detectadas como importantes para la auditoría, así como el monto acumulado de las cifras al 31/12/09, se establece que la importancia relativa se estimará sobre la base de activos totales, equivalente al 3% lo que es igual en términos monetarios a Q 500,000.

Nuestras pruebas de auditoría irán enfocadas en los siguientes rubros; Anticipo a proveedores, pues representa un 3% de la totalidad del activo; Clientes y Créditos en recuperación, representando el 53% del activo total; así como el inventario de mercaderías, que en términos porcentuales representa un 28% de la totalidad del activo.

En cuanto al patrimonio de los accionistas, nos enfocaremos en los rubros de Reserva Legal y Resultados Acumulados, pues al 31 de Diciembre de 2009 representan el 20% de la totalidad del Patrimonio de la entidad.

En lo referente a las Cuentas de Resultado, nos enfocaremos en el rubro de ventas, pues representan los ingresos para la entidad pudiendo representarse con un porcentaje del 100%; Costo de Ventas, el 80% de las ventas efectuadas durante el período; en lo relacionado a los gastos de logística, el rubro de fletes, el cual constituye el 5% en relación a

las ventas efectuadas por la entidad durante el período; en relación a gastos generales, el rubro de servicios de personal, representa un 5% de la totalidad de ventas.

E. PERSONAL Y PRESUPUESTO DE TIEMPO

El personal participante y el presupuesto de tiempo es el siguiente:

Categoría	Nombre	Revisión preliminar 1º	Confirmaciones inventarios	Revisión final	Total
Socio del Servicio de auditoría	Lic. Virginia López	4		4	8
Gerente de Auditoría	Lic. Juan Pablo Castillo	12		12	24
Encargado de Auditoría	Pedro Ramos	20	4	24	48
Asistentes de Auditoría	Ana Pérez	24	8	24	56
	Gabriel Gonzáles	24	8	24	56
	Alejandra Díaz	24	8	24	56
	Margarita de León	24	8	24	56
Total de horas		132	36	136	304

F. REPORTES

Los reportes a emitir son los siguientes:

- **Memorando sobre el Control Interno**

Éste se efectuará cuando exista algún asunto que amerite su corrección inmediata.

- **Informe de Estados Financieros**

Se hará al final de la revisión con cifras comparativas con el período anterior, el cual incluirá lo siguiente:

- Dictamen
- Estados Financieros
- Notas a los Estados Financieros
- Anexos a los Estados Financieros si aplica.

- **Carta a la Gerencia**

Se elaborará al final de cada revisión con nuestros comentarios y sugerencias sobre las debilidades de Control Interno, así como un seguimiento de nuestras recomendaciones de Informes Anteriores.

A.4.4 Programa de Auditoría General

A.4.4.1 Programa de Caja y Bancos

		REF.	A-11			
GOUDA, S.A.		Hecho por:	PR			
		Fecha:	07-01-10			
PROGRAMA DE CAJA Y BANCOS		Rev. Por:	VL			
31-12-09		Fecha:	09-01-10			
<p>Objetivo: Comprobar la existencia del efectivo en las instituciones bancarias y que en el balance se incluyan los fondos y depósitos disponibles que existan; Verificar su correcta valuación; Determinar su disponibilidad inmediata o restricciones; comprobar su adecuada presentación en el balance general y la revelación de las restricciones y existencia de efectivo.</p>						
No.	Procedimiento	Hecho por	Ref.	Plan	Real	
1.	<p>Observar que estén elaboradas las conciliaciones bancarias de las cuentas Agromercantil 25-2500002, e Industrial 50-5000003, ambas en quetzales, de los meses de enero a diciembre de 2009 y examinar en detalle las conciliaciones bancarias del mes de abril, julio, Septiembre y diciembre, aplicando los procedimientos de auditoría que se consideran necesarios en las circunstancias, tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificar pago posterior de los cheques en circulación en el estado de cuenta del mes siguiente. • Observar cheques en circulación con más de seis meses de haberse emitido. • Comparar saldo del banco reflejado en la conciliación bancaria, con el estado de cuenta bancario original. • Revisar si existen notas de crédito y débito no contabilizadas. • Efectuar sumas y extensiones aritméticas. • Verificar los controles internos en la elaboración y revisión de las conciliaciones bancarias. • Revisar si existen partidas de reconciliación. • Revisar si existen depósitos en tránsito, verificando el registro en el estado de cuenta bancario del mes siguiente. • Cotejar los saldos bancarios según contabilidad con los registros auxiliares. • Solicitar el libro de bancos para cotejar su saldo contra el registro contable a la fecha de nuestra revisión. • Verificar que los cheques ya pagados por el banco, no tengan más de un endoso y que los mismos consignen la frase de "no negociable". • Efectuar prueba global de intereses pagados por el banco, sobre saldos de 					

	las cuentas de depósitos monetarios.				
2.	Efectuar arqueos de la caja chica que obra en poder del administrador y corte de caja general en forma sorpresiva, con el objetivo de verificar la integridad en el manejo de los mismos.				
3.	Efectuar prueba de ingresos de los meses de febrero, abril, julio, septiembre y diciembre de 2009, con el objetivo de verificar que el efectivo ingresado se deposite oportunamente en le banco, en forma íntegra e intacta.				

A.4.4.2 Programa de Cuentas por Cobrar

		REF.	A-12		
GOUDA, S.A.		Hecho por:	PR		
		Fecha:	07-01-10		
PROGRAMA DE CUENTAS POR COBRAR		Rev. Por:	VL		
31-12-09		Fecha:	09-01-10		
<p>Objetivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificar la autenticidad de los saldos de cuentas y documentos por cobrar, presentados en los estados financieros. • Comprobar la valuación de las cuentas y documentos por cobrar, así como su recuperabilidad, verificando que se incluya el registro de las estimaciones de cuentas incobrables, los descuentos, devoluciones, reclamaciones, etc. • Determinar gravámenes y obligaciones contingentes que existan sobre las cuentas y documentos por cobrar que pudieran limitar la disposición de las mismas. • Comprobar que todas las cuentas y documentos por cobrar estén debidamente contabilizados y que correspondan a operaciones realizadas en el período sujeto a revisión. • Verificar la adecuada presentación y revelación en los estados financieros. 					
No.	Procedimiento	Hecho por	Ref.	Plan	Real
1.	Solicitar balance de cuentas por cobrar a clientes locales y efectuar análisis de antigüedad de saldos y determinar aquellos saldos morosos que se consideren totalmente incobrables.				
2.	Establecer si la estimación para cuentas incobrables es suficiente para la depuración de los saldos que se consideran incobrables. Revisar además las políticas de crédito en relación al plazo y montos, límites de créditos y autorización de los mismos.				
3.	Practicar arqueo en forma selectiva de facturas originales o contraseña de clientes, para verificar la autenticidad del saldo de clientes.				
4.	Revisión de los expedientes de clientes, acorde a muestreo estadístico, para verificar cumplimiento en cuanto a políticas establecidas por la entidad para la concesión de crédito; tal como que el cliente haya sido previamente investigado y haya llenado los requisitos establecidos por la entidad para el efecto.				
5.	Revisar los documentos que respalden el envío de facturas, o procedimientos de cobro efectuados para recuperación de la cartera, cartas de cobro, o notas de información del abogado con respecto a los cobros judiciales.				

6.	Revisar la razonabilidad, antigüedad y recuperación de las otras cuentas por cobrar (Anticipos a proveedores, cuentas por cobrar funcionarios y empleados créditos en recuperación y otros.)				
7.	Solicitar integración de cheques rechazados y efectuar arqueo de los mismos.				
8.	Créditos en recuperación Revisión física del documento que avale la garantía, así como de la autorización respectiva para trasladar el saldo pendiente de cobro a un crédito en recuperación.				

A.4.4.3 Programa de Inventarios

		REF.	A-13		
GOUDA, S.A.		Hecho por:	PR		
		Fecha:	07-01-10		
PROGRAMA DE INVENTARIOS		Rev. Por:	VL		
31-12-09		Fecha:	09-01-10		
Objetivo:					
<ul style="list-style-type: none"> • Verificar la existencia física de los materiales. • Comprobar que los inventarios sean propiedad de la empresa. • Comprobar la valuación de los inventarios. • Verificar que los inventarios se encuentren en condiciones de utilizarse en su consumo o venta y que la mercancía obsoleta o de lento movimiento se haya provisionado razonablemente. • Verificar la correcta presentación y revelación en los estados financieros. 					
No.	Procedimiento	Hecho por	Ref.	Plan	Real
1.	Efectuar prueba de compras locales y de importaciones y examinar la documentación legal de respaldo, verificando su registro contable. Revisar prorrates de facturas si existen, y verificar la descripción de mercadería importada, cantidad, unidad de medida, valor en US\$, tipo de cambio, Valor CIF en quetzales, gastos de importación, costo total y el ingreso a bodega. Verificar los consumos y rastrear esta información hacia el costo de producción, para determinar los costos.				
2.	Planificar, efectuar pruebas físicas de inventarios en forma sorpresiva y selectiva, cotejando los saldos del sistema y/o kardex, con las existencias físicas. Además verificar la existencia de productos vencidos, en mal estado, obsoletos y de lento movimiento, con el objetivo de establecer si se trasladan al costo de ventas. Revisar los autoconsumos y la distribución de muestras, verificando los procedimientos de facturación y de registro contable.				
3.	Evaluar los controles internos relacionados con las existencias físicas de inventarios tales como: kardex, registros auxiliares, registros computarizados, resguardo, ubicación, seguros, etc.				
4.	Verificación de la aplicación de controles internos dentro de la bodega en cuanto al manejo, control, detección y comunicación oportuna a la administración sobre producto que se encuentra por vencer o vencido.				
5.	Verificación del cumplimiento de la comparación mensual de las existencias físicas contra inventario teórico y contra saldos contables, para establecimiento e investigación de variaciones por parte de los encargados de bodega.				
6.	Planificar oportunamente toma física de inventarios al cierre del ejercicio y				

	simultáneamente planificar la solicitud de confirmación de saldos con bancos, clientes, proveedores, aseguradoras y abogados. (El auditor encargado será el responsable de darle seguimiento a las solicitudes de confirmación de saldos, hasta obtenerlas).				
7.	Elaborar la prueba específica del costo de ventas, para lo cual debe tomarse de base el movimiento de kardex valuado, el cual debe actualizarse cada vez que se compre o importe artículos.				
8.	Verificar que los inventarios cuenten con una póliza de seguros que respalden riesgos tales como desastres, robos, etc.				
9.	Aplicación de índices financieros para establecer la rotación anual del inventario.				

A.4.4.4 Programa de Propiedad, planta y equipo

		REF.	A-14		
GOUDA, S.A.		Hecho por:	PR		
		Fecha:	07-01-10		
PROGRAMA DE PROPIEDAD, PLANTA Y EQUIPO		Rev. Por:	VL		
31-12-09		Fecha:	09-01-10		
<p>Objetivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificar que los bienes de la propiedad, planta y equipo existan. • Verificar que sean de propiedad de la empresa. • Verificar su correcta valuación. • Verificar que el cómputo de la depreciación se efectúe de conformidad con métodos aceptados y bases razonables. • Comprobar que haya consistencia en el método de valuación y el cálculo de la depreciación. • Determinar si existen gravámenes sobre los activos. • Verificar su adecuada presentación y revelación en los Estados Financieros y en las notas respectivas. 					
No.	Procedimiento	Hecho por	Ref.	Plan	Real
1.	Efectuar examen de adiciones y bajas de activos fijos de los meses de enero a diciembre de 2009 y revisar la documentación legal en forma selectiva de las adiciones más importantes. Observar si existen ganancias o pérdida de capital en las bajas. Efectuar prueba global de depreciaciones observando que se apliquen los porcentajes máximos permitidos por la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En caso de que el gasto exceda a este porcentaje se considerará gasto no deducible. Observar físicamente las adiciones más importantes y evaluar los controles internos relacionados con este rubro. (Inventarios, registros auxiliares y tarjetas de responsabilidad).				
2.	En la revisión de las tarjetas de responsabilidad, observar aspectos, tales como la descripción del activo, cantidad y cargos, abono, saldo y firma del responsable. Se deberá elaborar una tarjeta por empleado, la cual se va actualizando con cada compra, baja o traslados.				
3.	Planificar periódicamente toma física de activos fijos para determinar si se encuentran en uso y adecuadamente contabilizados.				

A.4.4.5 Programa de Pasivo Corriente

		REF.	A-15		
GOUDA, S.A.		Hecho por:	PR		
		Fecha:	07-01-10		
PROGRAMA DE PASIVO CORRIENTE		Rev. Por:	VL		
31-12-09		Fecha:	09-01-10		
Objetivo:					
<ul style="list-style-type: none"> • Verificar que los pasivos existentes a nombre de la empresa, estén debidamente registrados al 31/12/09. • Que los pasivos sean obligaciones reales y estén pendientes de pago. • Que se haya revelado adecuadamente la existencia de gravámenes o hipotecas sobre activos como garantía, la existencia de pasivos contingentes, pasivos incurridos después de la fecha de balance. 					
No.	Procedimiento	Hecho por	Ref.	Plan	Real
1.	Revisar la razonabilidad de los pasivos y gastos acumulados a la fecha de nuestra revisión y determinar si existen pasivos no registrados, así también la existencia de pasivos poco usuales o anormales.				
2.	Examinar la razonabilidad del saldo de los anticipos sobre ventas a la fecha de nuestra revisión y relacionarlos con la facturación local posteriores, indagar sobre procedimientos de registro de los anticipos sobre ventas y verificar si están respaldados mediante facturas.				
3.	Efectuar examen de adiciones y amortizaciones de préstamos bancarios y no bancarios y efectuar prueba global del cálculo de intereses.				

A.4.4.6 Programa de Transacciones

		REF.	A-15		
GOUDA, S.A.		Hecho por:	PR		
		Fecha:	07-01-10		
PROGRAMA DE TRANSACCIONES		Rev. Por:	VL		
31-12-09		Fecha:	09-01-10		
<p>Objetivo:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Asegurarse de que las partidas mostradas en el Estado de Resultados correspondan a transacciones realizadas. • Determinar dentro del alcance de la auditoría, que todos los gastos incurridos y todas las pérdidas sufridas durante el ejercicio, estén incluidos en el Estado de Resultados, y que por lo tanto no se han diferido para ejercicios futuros ni se han dejado de registrar resultados correspondientes a servicios ya recibidos durante el período. • Que en el Estado de Resultados se muestren resultados provenientes de la operación normal de la empresa, en forma separada a aquellos que reflejan operaciones extraordinarias, especiales o no recurrentes. 					
No.	Procedimiento	Hecho por	Ref.	Plan	Real
1.	Efectuar prueba global de ventas de los meses de enero a diciembre de 2009 comparando las ventas registradas en la contabilidad con las reportadas en la declaración del IVA y libro de ventas. Efectuar además prueba específica en los meses de enero, marzo, junio, agosto, octubre y diciembre de 2009, examinando la aplicación de precios, correlatividad de las facturas, sumas juego completo de facturas anuladas, descuentos y otros. Determinar si se reversa el costo de ventas correspondiente cuando existen devoluciones sobre ventas.				
2.	Efectuar prueba del costo de ventas, relacionando esta prueba con la revisión de los inventarios.				
3.	Efectuar pruebas selectivas relacionando ventas y costos para determinar si se están aplicando los precios de venta autorizados y si se está obteniendo el margen de utilidad esperado.				
4.	Efectuar prueba de voucheo de los meses de enero a diciembre de 2009 y examinar la documentación legal de respaldo de los desembolsos.				
5.	Examinar los gastos específicos que se consideran importantes en la revisión analítica, con especial énfasis en los cambios bruscos.				

CONCLUSIONES

1. El Contador Público y Auditor al efectuar una Auditoría de Estados Financieros de una empresa comercial que importa y distribuye quesos y vinos, debe inicialmente obtener un conocimiento pleno de la entidad, proceso dinámico que permite evaluar el riesgo asociado a la actividad del negocio, identificando los procesos principales, políticas, procedimientos y actividades operativas, las cuales han sido establecidas a partir de los objetivos y planes generales de la entidad.

2. La planeación de la auditoría de Estados Financieros de una empresa comercial que importa y distribuye quesos y vinos, implica para el Contador Público y Auditor desarrollar un plan de auditoría y el establecimiento de una estrategia sobre la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos que se han de efectuar, facilitando la dirección y la supervisión, para obtener suficiente evidencia que permita disminuir el riesgo de auditoría.

3. La aceptación del trabajo de auditoría por el Contador Público y Auditor constituye una evaluación integral del cliente, el arraigo a principios fundamentales, como la ética, el profesionalismo, la objetividad, la confidencialidad, principalmente por la responsabilidad y confianza que representa la profesión ante terceros, en función del interés nacional y de la sociedad.

4. La evaluación del riesgo permite establecer la estrategia a seguir en la determinación de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría por parte del Contador Público y Auditor, la cual puede apoyarse en la aplicación de pruebas de controles y

procedimientos sustantivos, que durante el curso de la auditoría, son susceptibles a modificaciones.

5. Como parte del trabajo de la planeación administrativa de una auditoría de Estados Financieros de una empresa comercial importa y distribuye quesos y vinos, el Contador Público y Auditor determina las necesidades de personal, la oportunidad y extensión de la supervisión, para alcanzar el objetivo de entregar resultados que cumplan con requisitos éticos que rigen la profesión.
6. En la presente investigación se comprobó la hipótesis planteada, en donde se considera que los lineamientos que un Contador Público y Auditor independiente debe observar al planificar una auditoría de Estados Financieros para una empresa Importadora y distribuidora de quesos y vinos, son:
 - Conocimiento del Negocio
 - Comprensión del Sistema de Control Interno y contable
 - Riesgo e Importancia Relativa
 - Naturaleza y alcance de los procedimientos
 - Coordinación, Dirección, Supervisión y Revisión
 - Otros Asuntos
7. Los objetivos previstos fueron alcanzados con el trabajo de tesis, al dar a conocer las generalidades de la empresa objeto de investigación, la legislación aplicable a la misma, importancia de la información financiera que dicha empresa genera, así como el grado de fiabilidad que los usuarios depositan en ésta, cuando ha sido examinada por un Contador Público y Auditor, y que el mismo sirva de consulta para estudiantes, profesionales y personas interesadas en el tema.

RECOMENDACIONES

1. El Contador Público y Auditor previo a la realización de cualquier trabajo de auditoría, debe planificar su conducción, pues además de constituir un requisito establecido en las Normas Internacionales de Auditoría, le permitirá disminuir el riesgo de emitir una opinión errónea.
2. El Contador Público y Auditor previo a la aceptación de un trabajo de auditoría, debe evaluar los riesgos relacionados con la integridad de los dueños principales, de la administración clave, si el equipo del trabajo es competente para desempeñar el trabajo de auditoría y si el despacho y el equipo de trabajo pueden cumplir con los requisitos éticos correspondientes.
3. El Contador Público y Auditor al realizar la planificación de una auditoría de Estados Financieros para una empresa comercial que importa y distribuye quesos y vinos, debe entender el negocio del cliente, con la finalidad de identificar aspectos relevantes para el plan de auditoría y concentrar esfuerzos en aquellos rubros que representen un riesgo de importancia relativa.
4. El Contador Público y Auditor debe obtener conocimiento sobre el proceso contable de las transacciones de la entidad, el cual le permitirá identificar a las personas involucradas, los controles ejecutados por los responsables del control y registro de las operaciones, para contribuir a la determinación de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría.

5. Es importante que la estrategia general de auditoría y las decisiones clave que el Contador Público y Auditor considere necesarias para planear de manera apropiada el trabajo, sean documentados adecuadamente, a través de lo que puede ser un Memorando, como evidencia suficiente y apropiada que permita comprobar que el trabajo fue adecuadamente planificado conforme lo establecen las Normas Internacionales de Auditoría.

6. En la fase de la planeación técnica de una auditoría de Estados Financieros de una empresa comercial que importa y distribuye quesos y vinos, posterior a haber efectuado la evaluación del control interno del cliente, el Contador Público y Auditor debe diseñar procedimientos de auditoría en respuesta a los riesgos de representación errónea de importancia relativa a nivel de Estado Financiero y a nivel de Aseveración, a efecto de considerar el enfoque adecuado de auditoría.

7. El Contador Público y Auditor en la etapa de planeación, debe determinar el personal necesario para la ejecución de una auditoría de Estados Financieros, debiendo considerar si éste cuenta con la experiencia y pericia necesarias para la realización de la auditoría, ya que en ausencia de estas características, la auditoría pudiera incumplir con su objetivo principal.

BIBLIOGRAFÍA

1. Aguirre Ormaechea, D. Juan / Ecamilla López, D. Juan Antonio, Auditoría I. Editorial Didáctica Multimedia, S.A., Madrid, España. Edición Especial III Tomos.
2. Arens, Alvin A./Loebbecke, James K. Auditoría un enfoque integral. Traducido lic. Adolfo Deras Quiñones. Editorial Prentice Hall Hispanoamericana, S.A., México 2000. 917 pp
3. Cashin, James A. Manual de Auditoría. Grupo Editorial Océano. Año 2,000. 371pp
4. Comité de Normas Internacionales de Contabilidad (IASB). Normas internacionales de Contabilidad. Edición 2,007.
5. Committee of Sponsoring Organizations of the treadway commission (COSO), Control interno estructura conceptual Integrada. Traductor Samuel Alberto Mantilla B., Bogotá, Colombia, 2003. 429 pp
6. Congreso de la República. Código Civil, Decreto 106. Guatemala, 1995.
7. Congreso de la República. Código de Comercio, Decreto 2-70 y sus reformas. Guatemala, 1991.
8. Congreso de la República. Código Penal, Decreto 17-73. Guatemala, 1973.
9. Congreso de la República. Ley de Colegiación Profesional Obligatoria, Decreto 62-91. Guatemala, 1991.

10. Congreso de la República, Ley del Impuesto al Valor Agregado, Decreto 27-92 y sus reformas .Guatemala, 1992.
11. Congreso de la República. Ley del Impuesto de Solidaridad, Decreto 73-2008. Guatemala, 2008.
12. Congreso de la República. Ley del Impuesto Sobre la Distribución de Bebidas Alcohólicas, Destiladas, Cervezas Y Otras Bebidas Fermentadas, Decreto 21-04. Guatemala, 2004.
13. Congreso de la República. Ley Del Impuesto Sobre La Renta, Decreto 26-92 y sus reformas. Guatemala 1992, Reformado por el Decreto 18-04 Guatemala, 2004.
14. Consejo de la federación Internacional de Contadores (Internacional Federation of Accountants) –IFAC- Normas Internacionales de Auditoría (Nia´s) Edición 2009.
15. Consejo de Ministros de Integración Económica (COMIECO XLIX), Código Aduanero Uniforme Centroamericano -CAUCA-, Acuerdo Ministerial 0469-2008, Resolución No. 223-2008. San Salvador, El Salvador, 25 de abril de 2008.
16. Defliese, Philip L. Auditoría Montgomery. Traducido por Rogerio Casas-Alatraste H. Editorial Limusa, S.A. de C. V., México 2,001. 820pp
17. Holmes, Arthur W. Auditoría. Tomo I; trad. por Francisco Contro Malo. Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana, 5ª edición. México, 2,000. 952 pp
18. Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores. Normas de Ética para graduados en contaduría pública y auditoría. Recopilación 1992.

19. Meigs & Meigs., Contabilidad. La Base para Decisiones Gerenciales, 8va Edición. McGraw – Hill, Interamericana, S.A., 1992. 453 pp
20. Mora Montes, Ricardo. Auditoría de Estados financieros por Contadores Públicos tomo I. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., Equus Impresores, S. A. de C. V. México, 2002. 269 pp
21. Nuevo Océano Uno, Diccionario Enciclopédico, Editorial Océano, Barcelona España. Año 2006. 1784 pp
22. Piloña Ortiz, Gabriel Alfredo. Introducción a la economía para universitarios no economistas. GP Editores, 2007. 238pp
23. Piloña Ortiz, Gabriel Alfredo. Métodos y Técnicas de Investigación Documental y de Campo .Segunda edición. Litografía Cimgra. 1998. 281pp
24. Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Auditoría, Departamento de Supervisión de Tesis. Material de apoyo para las pláticas de orientación para la elaboración de tesis. Guatemala, febrero de 2002. 67 pp
25. Universidad de San Carlos de Guatemala, Facultad de Ciencias Económicas, Escuela de Auditoría, Recopilación de Auditoría por Ciclos. Guatemala, Agosto de 2001. 110 pp
26. Willingham, John J. Auditoría conceptos y Métodos. Mc Graw Hill, México. 466 pp

27. Whittington, O. Ray/ Pany, Kurt. Auditoría un enfoque integral. Traducido por Gladys Arango Medina. Editorial McGraw Hill Interamericana, S.A., Colombia, 1993. 624pp

ANEXO I

Guatemala, 08 de enero de 2,010.

**Señores
Asamblea General de Accionistas
Gouda, S.A.
Ciudad.**

Estimados señores:

El propósito de esta carta es establecer los términos de nuestro trabajo, derivado de la solicitud de ustedes para que auditemos el Balance General, Estado de Resultados y Estado de Flujo de Efectivo de la empresa Gouda, S.A. al 31 de diciembre de 2,009.

Nuestra auditoría se llevará a cabo de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría e incluirá el examen, sobre la base de pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, así mismo, incluye la evaluación de las Normas Internacionales de Contabilidad, de las estimaciones significativas efectuadas por la Administración y de la presentación de los Estados Financieros tomados en su conjunto.

Una auditoría incluye la obtención del entendimiento de los controles internos suficientes para planear la auditoría y determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos de auditoría. Una auditoría no está diseñada para dar seguridad sobre el control interno o identificar condiciones reportables. Sin embargo, somos responsables de reportar a la Asamblea General de Accionistas cualquier condición que sea identificada en el curso de nuestro trabajo. Nuestro objetivo será la realización de la auditoría y una vez concluida, y sujetos a los hallazgos, la emisión de nuestro dictamen sobre los Estados Financieros, así como una carta por separado, referente a cualesquiera debilidades sustanciales en los sistemas de contabilidad y control interno que vengan a nuestra atención.

Los Estados Financieros son responsabilidad de la administración de su empresa, quien es responsable de la información allí contenida, así como de la evaluación de la capacidad e integridad del personal de la misma, asegurando que cumple con las leyes y regulaciones y el mantenimiento de los controles internos efectivos sobre la emisión de la información financiera, que incluye registros contables adecuados y procedimientos para salvaguardar los activos de la compañía. Por lo tanto, la realización de la auditoría requerirá de la cooperación de la administración. Adicionalmente, como lo requieren las Normas Internacionales de Auditoría, nuestros procedimientos requerirán la obtención de representaciones escritas por parte de la administración concerniente a asuntos en los que confiaremos.

Al realizar una auditoría sobre la base de pruebas selectivas, las Normas Internacionales de Auditoría requieren del auditor obtener una seguridad razonable, pero no absoluta, de que los Estados Financieros no contienen errores importantes, ya sean causados por error o fraude. Por lo tanto la auditoría no consiste en el examen específico diseñado para detectar desfalcos o fraudes ni garantizar la exactitud de los estados financieros y está sujeta al riesgo inherente de que errores, irregularidades o actos ilegales, si existen, puedan no ser detectados.

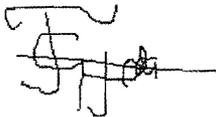
Las facturaciones de honorarios por nuestros servicios descritos en esta carta, los cuales están basados en el tiempo requerido por las personas asignadas al trabajo más gastos directos, serán entregadas a medida que avance el trabajo y serán pagaderos a su recepción.

Nuestra responsabilidad por dichos servicios abarcará únicamente los períodos cubiertos por la auditoría y no se extenderá a ningún período subsiguiente por el que no estamos comprometidos como auditores.

Esperamos una cooperación total con su personal y confiamos en que ellos pondrán a nuestra disposición todos los registros, documentación y otra información que se requiera en relación con nuestra auditoría.

Esta carta será efectiva para años futuros a menos que se cancele, modifique o sustituya.

Favor de firmar y devolver la copia adjunta de esta carta par indicar su comprensión y acuerdo sobre arreglos para nuestra auditoría de los Estados Financieros.



Lic. Julio Cesar Tejeda
Administrador Único y Representante Legal
Gouda, S.A
Guatemala, 08/01/10.



PANIAGUA LOPEZ Y ASOCIADOS, S.C.
Licda. Virginia López

ANEXO II
MEMORANDO DE PLANEACIÓN DE AUDITORÍA

1. PROPÓSITO

El propósito del Presente plan de auditoría es proveer información de la Empresa Gouda, S.A., la cual será necesaria para llevar a cabo el examen de los Estados Financieros al 31 de Diciembre de 2009.

2. INFORMACIÓN GENERAL

Esta empresa fue constituida bajo la figura de una Sociedad Anónima en fecha 16 de mayo de 2003, conforme lo dispuesto en el Código de Comercio; Se constituyó con un capital inicial autorizado de dos millones quinientos mil quetzales (Q 2,500,000.00), con posterioridad, su capital fue ampliado a veinte millones de quetzales (Q20,000,000.00), en virtud de su expansión y crecimiento. A la fecha se encuentra suscrito y pagado el 67% de la totalidad del capital autorizado.

Tiene por objeto la importación de productos alimenticios y bebidas en general, incluyendo bebidas alcohólicas, gaseosas, no alcohólicas y cualquier otro tipo de bebida, compra-venta de todo producto comestible, venta de todo producto nacional o importado, y en general dedicarse a todo tipo de actividades lícitas, ya sean comerciales, industriales, mercantiles, agropecuarias, de servicio y a toda actividad permitida por la ley.

La empresa se encuentra administrada de la siguiente forma:

Administrador Único: Lic. Luis Rodolfo López

Gerente General y representante Legal: Lic. Julio Cesar Tejeda

Contador General: Luis Roberto García

3. INFORMACIÓN ESPECÍFICA

La actividad principal de la empresa la constituye la importación y distribución a nivel nacional de quesos y vinos, y se encuentra ubicada en 2ª. Calle 13-27 zona 10, ciudad de Guatemala, en la cual efectúa sus operaciones de comercialización; no tiene ubicadas tiendas en diferentes puntos de la ciudad.

La empresa vende localmente producto adquirido tanto en el territorio nacional, como importado de los siguientes países europeos: Francia, Alemania, Holanda y Suiza, así mismo de los países sur americanos Chile y Argentina.

El capital autorizado, suscrito y pagado es de Q 13,483,000.00, encontrándose dividido en acciones comunes con valor nominal de un mil quetzales (Q 1,000.00) cada una. Las acciones por suscribir ascienden a seis mil cuatrocientas diecisiete (6,417) acciones, haciendo un valor total de seis millones quinientos diecisiete mil quetzales (Q6,517,000.00).

4. ENFOQUE DEL EXAMEN

4.1 Alcance del Examen

Nuestro examen de los Estados Financieros de la empresa Gouda, S.A. lo efectuaremos mediante una revisión preliminar y una revisión Final, las cuales se realizarán con base a Normas Internacionales de Contabilidad y Normas Internacionales de Auditoría, con el objetivo de emitir un dictamen sobre la razonabilidad de los Estados Financieros al 31 de Diciembre de 2009.

4.2 Evaluación del Control interno

La evaluación de la estructura de control interno se efectuará por el método de cuestionarios y cédulas narrativas. Dicha evaluación servirá de base para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de nuestros

procedimientos de auditoría, así mismo determinar las áreas críticas y de riesgo probable.

Si se confía en el control interno, este se probará mediante pruebas de control (cumplimiento) en las distintas transacciones (Ingresos, Egresos, Nóminas, Sistemas de contabilidad.)

4.3 Preparación de Cédulas y Análisis

Se solicitará la colaboración del cliente para la elaboración de las cédulas siguientes:

- Adiciones y Bajas de Activos Fijos
- Adiciones y Amortizaciones de Préstamos Bancarios y no bancarios
- Obligaciones Inmediatas
- Aportaciones y Reservas de Capital
- Cálculo de Intereses financieros
- Otros.

4.4 Confirmaciones

En la fecha de toma física de inventarios se procederá a efectuar las solicitudes de confirmación de saldos con Bancos, Clientes, Proveedores y Abogados.

Los bancos y los clientes se confirmarán con posterioridad a la fecha de cierre. Para las confirmaciones con Clientes, se utilizará el método de confirmación externa positiva.

4.5 Inventarios físicos

El cliente tiene planificado efectuar la toma física de inventarios al cierre fiscal aproximadamente en fecha 31/12/09 y nuestra participación será la de efectuar pruebas selectivas posteriores de los conteos realizado por el

personal de la empresa en todos los lugares en donde se encuentren existencias. Al iniciar y finalizar el inventario deben efectuarse cortes de formas en todos los departamentos involucrados, incluyendo el departamento de contabilidad en cuanto a cheques, facturas, recibos de caja, entre otros. Adicionalmente se efectuarán arqueos de caja chica y caja general.

4.6 Áreas Críticas

Con base a la evaluación de la estructura de control interno, a la revisión analítica y a la evaluación de riesgos, observamos que las Áreas Críticas son las siguientes:

- Caja y Bancos,
- Cuentas por cobrar,
- Inventarios,
- Proveedores.

Se consideran áreas críticas por las siguientes razones:

- Carecer de Adecuados controles internos, o bien no ser los más adecuados y
- Existencia de políticas y procedimientos, los cuales no son cumplidos.

4.7 Áreas de Riesgo probable

Por la naturaleza de los saldos se consideran como áreas de riesgo probable las siguientes:

- Ventas
- Costo de Ventas
- Gastos de operación
- Capital

4.8 Áreas Importantes

Por el monto significativo de los saldos se consideran como áreas importantes las siguientes:

- Créditos en recuperación,
- Cuentas por pagar e
- Ingresos financieros.

4.9 Determinación de la Materialidad e Importancia Relativa

En base a las áreas detectadas como importantes para la auditoría, así como el monto acumulado de las cifras al 31/12/09, se establece que la importancia relativa se estimará sobre la base de activos totales, equivalente al tres por ciento (3%) lo que es igual en términos monetarios a quinientos mil quetzales (Q500,000).

Nuestras pruebas de auditoría irán enfocadas en los siguientes rubros; Anticipo a proveedores, pues representa un 3% de la totalidad del activo; Clientes y Créditos en recuperación, representando el 53% del activo total; así como el inventario de mercaderías, que en términos porcentuales representa un 28% de la totalidad del activo.

En cuanto al patrimonio de los accionistas, nos enfocaremos en los rubros de Reserva Legal y Resultados Acumulados, pues al 31 de Diciembre de 2009 representan el 20% de la totalidad del Patrimonio de la entidad.

En lo referente a las Cuentas de Resultado, nos enfocaremos en el rubro de ventas, pues representan los ingresos para la entidad pudiendo representarse con un porcentaje del 100%; Costo de Ventas, el 80% de las ventas efectuadas durante el período; en lo relacionado a los gastos de logística, el rubro de fletes, el cual constituye el 5% en relación a las ventas efectuadas

por la entidad durante el período; en relación a gastos generales, el rubro de servicios de personal, representa un 5% de la totalidad de ventas.

5. PERSONAL Y PRESUPUESTO DE TIEMPO

El personal participante y el presupuesto de tiempo es el siguiente:

Categoría	Nombre	Revisión preliminar 1º	Confirmaciones inventarios	Revisión final	Total
Socio del Servicio de auditoría	Lic. Virginia López	4		4	8
Gerente de Auditoría	Lic. Juan Pablo Castillo	12		12	24
Encargado de Auditoría	Pedro Ramos	20	4	24	48
Asistentes de Auditoría	Ana Pérez	24	8	24	56
	Gabriel Gonzáles	24	8	24	56
	Alejandra Díaz	24	8	24	56
	Margarita de León	24	8	24	56
Total de horas		132	36	136	304

6. REPORTES

Los reportes a emitir son los siguientes:

6.1 Memorando sobre el Control Interno

Éste se efectuará cuando exista algún asunto que amerite su corrección inmediata.

6.2 Informe de Estados Financieros

Se hará al final de la revisión con cifras comparativas con el período anterior, el cual incluirá lo siguiente:

- Dictamen
- Estados Financieros
- Notas a los Estados Financieros
- Anexos a los Estados Financieros si aplica.

6.3 Carta a la Gerencia

Se elaborará al final de cada revisión con nuestros comentarios y sugerencias sobre las debilidades de Control Interno, así como un seguimiento de nuestras recomendaciones de Informes Anteriores.

ANEXO III

GOUDA, S.A.		REF.	A-9		
		Hecho por:	PR		
PROGRAMA DE CAJA Y BANCOS		Fecha:	19-01-10		
		Rev. Por:	VL		
31-12-09		Fecha:	21-01-10		
<p>Objetivo: Comprobar la existencia del efectivo en las instituciones bancarias y que en el balance se incluyan los fondos y depósitos disponibles que existan; Verificar su correcta valuación; Determinar su disponibilidad inmediata o restricciones; comprobar su adecuada presentación en el balance general y la revelación de las restricciones y existencia de efectivo.</p>					
No.	Procedimiento	Hecho por	Ref.	Plan	Real
1.	<p>Observar que estén elaboradas las conciliaciones bancarias de las cuentas Agromercantil 25-2500002, e Industrial 50-5000003, ambas en quetzales, de los meses de enero a diciembre de 2009 y examinar en detalle las conciliaciones bancarias del mes de abril, julio, Septiembre y diciembre, aplicando los procedimientos de auditoría que se consideran necesarios en las circunstancias, tales como:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Verificar pago posterior de los cheques en circulación en el estado de cuenta del mes siguiente. • Observar cheques en circulación con más de seis meses de haberse emitido. • Comparar saldo del banco reflejado en la conciliación bancaria, con el estado de cuenta bancario original. • Revisar si existen notas de crédito y débito no contabilizadas. • Efectuar sumas y extensiones aritméticas. • Verificar los controles internos en la elaboración y revisión de las conciliaciones bancarias. • Revisar si existen partidas de reconciliación. • Revisar si existen depósitos en tránsito, verificando el registro en el estado de cuenta bancario del mes siguiente. • Cotejar los saldos bancarios según contabilidad con los registros auxiliares. • Solicitar el libro de bancos para cotejar su saldo contra el registro contable a la fecha de nuestra revisión. • Verificar que los cheques ya pagados por el banco, no tengan más de un endoso y que los mismos 				

	<p>consignen la frase de "no negociable".</p> <ul style="list-style-type: none"> Efectuar prueba global de intereses pagados por el banco, sobre saldos de las cuentas de depósitos monetarios. 				
2.	Efectuar arqueos de la caja chica que obra en poder del administrador y corte de caja general en forma sorpresiva, con el objetivo de verificar la integridad en el manejo de los mismos.				
3.	Efectuar prueba de ingresos de los meses de febrero, abril, julio, septiembre y diciembre de 2009, con el objetivo de verificar que el efectivo ingresado se deposite oportunamente en el banco, en forma íntegra e intacta.				