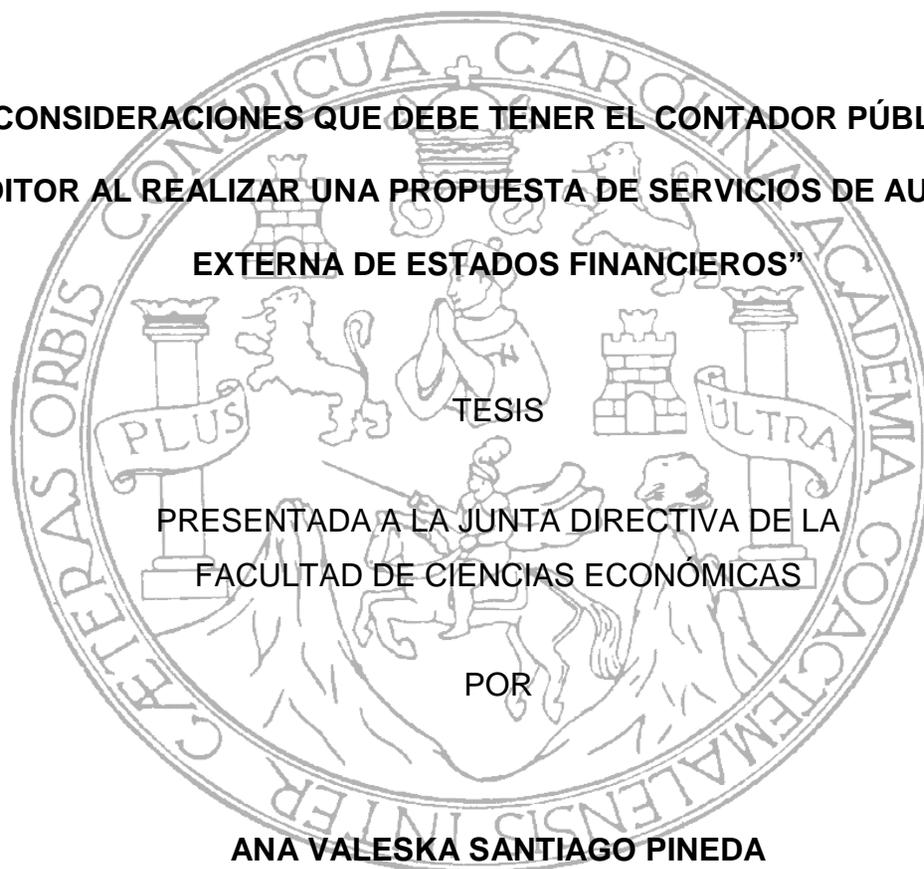


UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

**“CONSIDERACIONES QUE DEBE TENER EL CONTADOR PÚBLICO Y
AUDITOR AL REALIZAR UNA PROPUESTA DE SERVICIOS DE AUDITORÍA
EXTERNA DE ESTADOS FINANCIEROS”**



PRESENTADA A LA JUNTA DIRECTIVA DE LA
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS

POR

ANA VALESKA SANTIAGO PINEDA

PREVIO A CONFERÍRSELE EL TÍTULO DE
CONTADORA PÚBLICA Y AUDITORA
EN EL GRADO ACADÉMICO DE
LICENCIADA

GUATEMALA, JUNIO DE 2014

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

Decano:	Lic. José Rolando Secaida Morales
Secretario:	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
Vocal Primero:	Lic. Luis Antonio Suárez Roldán
Vocal Segundo:	Lic. Carlos Alberto Hernández Gálvez
Vocal Tercero:	Lic. Juan Antonio Gómez Monterroso
Vocal Cuarto:	P.C. Oliver Augusto Carrera Leal
Vocal Quinto:	P.C. Walter Obdulio Chiguichón Boror

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

Área Matemática-Estadística	Lic. Jorge Mario Fuentes Batz
Área Contabilidad	Lic. José Adán de León
Área Auditoría	Lic. Moisés Mardoqueo Sapón Ulín

PROFESIONALES QUE REALIZARON EL EXAMEN PRIVADO DE TESIS

Presidente:	M.Sc. Erick Orlando Hernández Ruiz
Secretario:	M.Sc. Walter Augusto Cabrera Hernández
Examinador:	Lic. Mario Leonel Perdomo Salguero



David Roberto Bámaca Morales

Contador Público y Auditor

Guatemala, 14 de mayo de 2012

Licenciado

José Rolando Secaida Morales

Decano, Escuela de Contaduría Pública y Auditoría

Facultad de Ciencias Económicas

Universidad de San Carlos de Guatemala

Su despacho

Respetable Señor Decano:

En atención a la designación contenida en Dictamen DIC.AUD. 181-2011, de fecha 8 de julio de 2011, emitido por la Decanatura de la Facultad de Ciencias Económicas, en el cual me fue asignado como asesor de la estudiante Ana Valeska Santiago Pineda en su trabajo de tesis denominado **“CONSIDERACIONES QUE DEBE TENER EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR AL REALIZAR UNA PROPUESTA DE SERVICIOS DE AUDITORÍA EXTERNA DE ESTADOS FINANCIEROS”**, el cual deberá presentar para poder someterse al examen de graduación profesional, previo a optar el título de Contadora Pública y Auditora en el grado académico de Licenciada.

He asesorado a la Señorita Ana Valeska Santiago Pineda, en el desarrollo del trabajo mencionado y tengo mucho agrado en manifestar que el trabajo llena a cabalidad los propósitos que, a mi juicio, debieran conformar los trabajos de tesis de graduación profesional.

Por la razón expuesta, emito dictamen favorable, a efecto de que sea aceptado para su discusión en el examen privado de tesis.

Sin otro particular, me suscribo del Señor Decano.

Atentamente,

Lic. David Roberto Bámaca Morales

Contador Público y Auditor

Colegiado Activo Número 879

**David R. Bámaca M.
Contador Público y Auditor
Colegiado No. 879**



**FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS**

Edificio "S-8"
Ciudad Universitaria, Zona 12
Guatemala, Centroamérica

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS. GUATEMALA,
VEINTISEIS DE MARZO DE DOS MIL CATORCE.**

Con base en el Punto QUINTO, inciso 5.1, subinciso 5.1.1 del Acta 4-2014 de la sesión celebrada por la Junta Directiva de la Facultad el 11 de marzo de 2014, se conoció el Acta AUDITORIA 32-2014 de aprobación del Examen Privado de Tesis, de fecha 11 de febrero de 2014 y el trabajo de Tesis denominado: "CONSIDERACIONES QUE DEBE TENER EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR AL REALIZAR UNA PROPUESTA DE SERVICIOS DE AUDITORÍA EXTERNA DE ESTADOS FINANCIEROS", que para su graduación profesional presentó la estudiante ANA VALESKA SANTIAGO PINEDA, autorizándose su impresión.

Atentamente,

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. CARLOS ROBERTO CABRERA MORALES
SECRETARIO



LIC. JOSE ROLANDO SEGAINA MORALES
DECANO



Smp.

Ingrid

DEDICATORIA

- A Dios y la Virgen María:** Por darme la vida y llenarme de bendiciones cada día.
- A mis padres:** Eduardo Salvador Santiago y Blanca Luz Pineda, quienes con la bendición de Dios me dieron la vida, me formaron y me impulsaron para buscar el éxito a través del estudio.
- A mis hermanos:** Alexander, Eduardo, Javier y María por su cariño y apoyo incondicional en todo momento. Los quiero mucho.
- A mi esposo:** Christian Fabián, que con su amor y comprensión me ha dado la fuerza para seguir adelante y para lograr lo que me propongo. Te amo.
- A toda mi familia:** Por sus buenos deseos en especial a mi tía Canche y a mi prima María.
- A mis amigos:** Que siempre me han brindado la amistad incondicional.
- A HLB Guatemala:** La firma que me ha dado crecimiento, apoyo y profesionalismo, con especial cariño a los socios de la firma.
- A Usted:** Que nos honra con su amistad, respeto y también con su agradable y fina presencia.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	Página
	i

CAPÍTULO I

FIRMA DE AUDITORES INDEPENDIENTES

1.1	Contador público y auditor -CPA-	1
1.2	Definición	1
1.3	Perfil profesional del CPA	1
1.4	Regulación ética del CPA	3
1.5	Formas de desempeñar la profesión del CPA	11
1.6	Firma de auditoría	15
1.7	Ámbito de actividad de las firmas	15
1.8	Firmas de auditores independientes	18
1.9	Servicios profesionales del CPA	22
1.10	Instituciones que regulan la profesión del CPA	27
1.11	Aspectos legales que rigen a las firmas de auditores en Guatemala	31

CAPÍTULO II

AUDITORÍA EXTERNA DE ESTADOS FINANCIEROS Y BASES TÉCNICAS

2.1	Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad	34
2.2	Auditoría	35
2.3	Auditoría externa	37
2.4	Auditoría externa de estados financieros	39
2.5	Etapas de la auditoría	44
2.6	Normas relacionadas con el tema	46

CAPÍTULO III
ASPECTOS A CONSIDERAR EN LA PROPUESTA DE SERVICIOS DE
AUDITORÍA EXTERNA DE ESTADOS FINANCIEROS

	Página
3.1	Servicio profesional prestado con calidad 65
3.2	Elementos a considerar para hacer una propuesta ganadora 69
3.3	Lineamientos previos al elaborar la propuesta de servicios 70
3.4	Guía para la realización de una propuesta de servicios de auditoría 81
3.5	Aceptación de la propuesta de servicios 97
3.6	Tipos de propuestas de auditoría externa de estados financieros 99

CAPÍTULO IV
CONSIDERACIONES QUE DEBE TENER EL CONTADOR PÚBLICO Y
AUDITOR AL REALIZAR UNA PROPUESTA DE SERVICIOS DE AUDITORÍA
EXTERNA DE ESTADOS FINANCIEROS
(CASO PRÁCTICO)

4.1	Generalidades 105
4.2	<u>Caso No. 1</u> Propuesta de servicios de auditoría externa de estados financieros de una entidad privada. 108
4.3	<u>Caso No. 2</u> Propuesta de servicios de auditoría externa de estados financieros para una entidad privada, con el marco de información de contabilización con criterios fiscales – tributarios para un conjunto de estados financieros que acompañan a una declaración de impuestos de la entidad. 162
4.4	<u>Caso No. 3</u> Propuesta de servicios de auditoría, de un solo estado financiero o un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero 175

	Página
CONCLUSIONES	186
RECOMENDACIONES	187
REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS	189
GLOSARIO DE TÉRMINOS	191

ÍNDICE DE FIGURAS

No.		Página
1	Pirámide la organización de una firma de auditores	20
2	Organigrama de una firma de auditores	22
3	Etapas de la auditoría	44
	Elementos de una propuesta de servicios de auditoría de estados	
4	financieros	83
5	Estado de Situación Financiera al 31 de julio de 2013	128
6	Estado de Resultados del 1 de enero al 31 de julio de 2013	129
7	Estados de Situación Financiera auditados por el auditor predecesor	130
8	Estados de Resultados auditados por el auditor predecesor	131

ÍNDICE DE TABLAS

No.		Página
1	Evaluación de ocurrencia de errores significativos / riesgo de auditoría	79
2	Criterios de calificación de una propuesta de auditoría técnica de una organización no gubernamental	84
3	Nómina de honorarios anual	136
4	Nómina de honorarios resumida	139
5	Costo hora hombre multiplicado por 3	140
6	Procedimientos a realizar en la auditoría de estados financieros	149
7	Análisis Comparativo de la determinación del costo hora hombre para la estimación del cálculo de honorarios	184

INTRODUCCIÓN

La auditoría externa de estados financieros es un servicio que ofrece el Contador Público y Auditor que tiene como objetivo facultar a dicho profesional para expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante de acuerdo con un marco de información aplicable a una determinada fecha, en un período contable. Ésta culmina con la emisión de un documento denominado dictamen, en el cual el auditor expresa su opinión acerca del cumplimiento de la información financiera que audita, de acuerdo con el marco de información aplicable a la misma.

Los usuarios de los informes de auditoría externa de estados financieros, como accionistas, bancos o propietarios y otras entidades solicitan el servicio de auditoría externa con el objetivo de tener una opinión independiente. Como consecuencia de lo anterior, los clientes contratan el servicio de Auditoría Externa de Estados Financieros, de alta calidad, cotizando el tipo de servicio que más les convenga.

El Contador Público y Auditor ofrece este servicio ya sea en lo individual o formando parte de una firma de auditores independientes a través de una propuesta de servicios competitiva, para diferentes tipos de trabajos de auditoría. Dicha propuesta expone los objetivos generales y específicos, el enfoque, plan de trabajo, responsabilidad del auditor y de la Dirección, las visitas, estimación de honorarios y otra serie de asuntos que ayudarán al cliente a evaluar el servicio.

A la fecha, es usual que las firmas de auditores independientes realicen la propuesta de servicios basándose en las Normas Internacionales de Auditoría – NIA; sin embargo, dichas normas no tienen una base técnica específica que indique como realizar las propuestas de servicios de auditoría, pero sí existen lineamientos de diferentes normas y manuales que unen los requisitos para poder realizar la misma, por lo que con la ayuda de éstas se crea una propuesta que cumpla con los lineamientos técnicos de auditoría, de tal manera que la firma esté convencida de forma técnica y ética del servicio que se le otorgará al cliente.

En ese sentido, la presente investigación la conforman cuatro capítulos de la manera siguiente:

El capítulo I contiene y describe al CPA y la firma de auditores independientes, servicios que prestan, formación profesional, ética profesional, formas de desempeñar la profesión, cómo se constituyen las firmas, quienes las conforman, estructura organizativa, funciones del personal y sus leyes y regulaciones.

Seguidamente en el capítulo II se desarrolla el tema de auditoría externa, en donde se toma en cuenta las bases técnicas que son en general las NIA. Estas normas indican que el trabajo de Auditoría debe planificarse, ejecutarse y concluir de acuerdo a las mismas.

En el capítulo III se explican a detalle los aspectos a considerar en la propuesta de servicios de auditoría externa de estados financieros, teniendo como objetivo la satisfacción de los clientes, a través de una propuesta ganadora, ofreciendo lo que se puede cumplir, además se describen uno por uno los lineamientos previos, durante y posteriores al elaborar la propuesta, la cual se concluye con una carta de encargo.

Así también, en el capítulo IV se presenta el desarrollo de tres casos prácticos dependiendo del tipo de propuesta de servicios de auditoría externa de estados financieros, iniciando en el momento en que se contacta al cliente prospectivo hasta la aceptación de la auditoría.

Por último, se presentan las conclusiones y recomendaciones de la investigación realizada, así como las referencias bibliográficas consultadas.

CAPÍTULO I

FIRMA DE AUDITORES INDEPENDIENTES

1.1 Contador Público y Auditor –CPA-

A la fecha, la profesión del CPA ha experimentado una creciente especialización en diversas áreas, teniendo crecimiento, competitividad con énfasis empresarial, cambiando la función por excelencia de revisar estados financieros. El alcance de las nuevas oportunidades de desarrollo de la carrera de Contaduría Pública y Auditoría hace que el auditor ponga de manifiesto sus habilidades y actitudes en función de su profesión, dándole la importancia a la ética en su trabajo.

1.2 Definición

“El Contador Público y Auditor es un profesional con capacidad de diseñar, preparar y revisar todo tipo de información financiera, cuyo campo de aplicación es diverso y amplio por lo que requiere de una educación continua y de conocimientos generales de las diferentes ciencias y contenidos, así como la interpretación de su rol en el mercado local y mundial manteniendo diligencia, independencia, ética y competencia profesional”. (2:13)

1.3 Perfil profesional del CPA

A continuación se detalla el perfil profesional del CPA, en la formación profesional, desempeño, personalidad, entre otros.

1.3.1 Formación profesional

El CPA tiene la obligación de mantener su nivel de aptitud durante el ejercicio de su carrera profesional, deberá contratar trabajos que él, sus asociados y su personal esperan poder realizar de acuerdo con su competencia profesional. El hecho de que el CPA acepte

un contrato profesional implica su compromiso en el sentido que tiene la competencia necesaria para realizar el trabajo y que aplicará sus conocimientos y habilidades con diligencia y cuidado.

1.3.2 Desempeño

El desempeño profesional del CPA se refiere al conjunto de características de una persona que están relacionadas directamente con una buena ejecución en una determinada tarea o trabajo, deberá desarrollar habilidad y oportunidad para poner de manifiesto todos los conocimientos adquiridos tanto académicos y laborales, así como la aplicación del razonamiento lógico.

1.3.3 Personalidad

El CPA basa su personalidad en dos elementos esenciales: técnica del trabajo y calidad humana. El primer término implica una preparación académica de un conjunto de conocimientos y el segundo es la aplicación de la moral a través de las normas de ética que rigen al profesional.

1.3.4 Independencia

El CPA es ante todo un profesional independiente, es decir, una persona que ejerce públicamente su oficio. La opinión del CPA ha de ser imparcial, ésta es una de las características profesionales de mayor importancia y sin duda la que con mayor celo guardan los institutos de contadores y los colegios profesionales.

1.3.5 Independencia de criterio

“Esta independencia es mental y es expresar una conclusión sin influencias que comprometan el juicio profesional, permitiendo que una persona actúe con integridad, objetividad y escepticismo profesional”. (3:37) Es muy frecuente encontrar intereses en

conflicto, no sólo entre deudores y acreedores, sino entre los socios mismos o bien entre éstos y el Estado. En ningún caso le está permitido al CPA tomar partido en beneficio de alguna de las partes, pues debe recordar que la esencia misma de su profesión se basa en su espíritu de equidad que lo hace semejante a un juez en conciencia. Cualquier desviación de este postulado vulnera la reputación no sólo del profesional sino de la profesión en sí.

A diferencia del empleado, que atiende a sus labores a cambio de un salario predeterminado, el profesional goza de absoluta independencia de criterio al desempeñar su trabajo y percibe como remuneración del mismo un honorario.

1.3.6 Secreto profesional

“El Contador Público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y por lo tanto respetar la confidencialidad de la información obtenida por las relaciones profesionales, ni revelar información en beneficio propio o de terceros sin autorización”. (2:3)

1.3.7 Ética profesional

Estudia la moral y deberes profesionales de los miembros de una profesión tanto entre ellos mismos como hacia el público. La ética profesional puede considerarse desde dos puntos de vista: el especulativo y el práctico. Desde el punto de vista especulativo analiza los principios fundamentales de la moral individual y social y los pone de relieve en el estudio de los deberes profesionales. Desde el punto de vista práctico: establece a través de normas o reglas de conducta el orden necesario para satisfacer el bien común.

1.4 Regulación Ética del CPA

En Guatemala la ética se regía a través del Código de Ética Profesional emitido por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores en el año 2008; sin embargo, la Junta

Directiva del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, adoptó el Código de Ética del IFAC (International Federation of Accountants) como guía a la acción moral y para mantener indemne la integridad del Contador Público y Auditor en el ejercicio de la profesión. La resolución fue publicada en el Diario Oficial de Centroamérica el 4 de marzo de 2013.

1.4.1 Código de Ética Profesional IFAC

El Código de Ética para profesionales de la Contabilidad, con sus siglas en inglés –IFAC- establece requerimientos de ética para los profesionales de la contabilidad. Este Código contiene tres partes:

Parte A: Aplicación General del Código

Parte B: Profesionales de la contabilidad en ejercicio (independiente)

Parte C: Profesionales de la contabilidad en la empresa (en relación de dependencia)

“En el Código del IFAC se establece un marco conceptual que requiere que el profesional de la contabilidad identifique, evalúe y haga frente a las amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales. Para ello, hará uso de su juicio profesional y tomará en cuenta los factores cualitativos y cuantitativos al evaluar la importancia de una amenaza y tratar de eliminar o reducir las mismas a un nivel aceptable ya sea porque la amenaza es muy importante o bien porque no se dispone de salvaguardas adecuadas o porque éstas no se pueden aplicar”. (3:8)

Las amenazas pueden ser originadas por una amplia gama de relaciones y de circunstancias. La amenaza podría comprometer el cumplimiento de los principios fundamentales. Las amenazas se pueden clasificar de la siguiente forma:

- a) **Amenaza de interés propio:** Amenaza de que un interés, financiero u otro, influyan de manera inadecuada en el juicio o en el comportamiento del profesional de la contabilidad.
- b) **Amenaza de autorevisión:** Amenaza de que el profesional no evalúe adecuadamente los resultados de un juicio realizado y que será utilizado como la base para llegar a una conclusión de un trabajo.
- c) **Amenaza de abogacía:** Es cuando el profesional promueve la posición de un cliente hasta el punto de poner en peligro la objetividad.
- d) **Amenaza de familiaridad:** Es cuando el profesional se muestra demasiado afín a los intereses de un cliente o acepte con demasiada facilidad su trabajo.
- e) **Amenaza de intimidación:** Amenaza de que presiones reales o percibidas por terceros al profesional, disuadan de que éste actúe con objetividad.

Las salvaguardas son actuaciones u otras medidas que pueden eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable. Se pueden dividir en dos grandes categorías:

- a) Salvaguardas instituidas por la profesión o por las disposiciones legales o reglamentarias.
- b) Salvaguardas en el entorno del trabajo.

1.4.1.1 Aplicación general del Código

Dentro de los principios fundamentales que el profesional de la contabilidad debe cumplir están:

- a) **Integridad:** Ser franco y honesto en todas las relaciones profesionales y empresariales. El profesional no se asociará a sabidas con informes, declaraciones, comunicaciones u otra información cuando estime que la información: Contiene una afirmación materialmente falsa o que induce a error. Contiene afirmaciones o información proporcionada de manera

irresponsable. Omite u oculta información que debe ser incluida cuando es inducida a error.

- b) **Objetividad:** No permitir que prejuicios, conflicto de intereses o influencia indebida de terceros prevalezcan sobre los juicios profesionales o empresariales.
- c) **Competencia y diligencia profesionales:** Mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para asegurar que el cliente o la entidad para la que trabaja reciben servicios profesionales competentes basados en los últimos avances de la práctica, de la legislación y de las técnicas y actuar con diligencia y de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables. La diligencia comprende la responsabilidad de actuar de conformidad con los requerimientos de una tarea, con esmero, minuciosamente y en el momento oportuno.
- d) **Confidencialidad:** Respetar la confidencialidad de la información obtenida por las relaciones profesionales, ni revelar información en beneficio propio o de terceros sin autorización. Este principio obliga a todos los profesionales de abstenerse de:
 - Divulgar fuera de la firma o de la entidad para la que trabajan, información confidencial obtenida como resultado de relaciones profesionales y empresariales, salvo que medie autorización adecuada y específica o que exista un derecho o deber legal o profesional para su revelación, y
 - Cuando el profesional de la contabilidad cambia de empleo o consigue un nuevo cliente, tiene derecho a utilizar su experiencia previa. Sin embargo, el profesional de la contabilidad no utilizará ni revelará información confidencial alguna conseguida o recibida como resultado de una relación profesional o empresarial.
- e) **Comportamiento profesional:** “Cumplir con las disposiciones legales y reglamentarias aplicables y evitar cualquier actuación que pueda desacreditar la profesión. Al realizar acciones de marketing y de promoción de sí mismos y de

su trabajo, los profesionales no pondrán en entredicho la reputación de la profesión. Los profesionales deben ser honestos y sinceros y evitarán efectuar afirmaciones exageradas sobre los servicios que ofrecen, sobre su capacitación o sobre la experiencia que poseen. Así también evitarán realizar menciones despreciativas o comparaciones sin fundamento en relación con el trabajo de otros”. (3:14)

1.4.1.2 Profesionales de la contabilidad en el ejercicio

En esta parte del Código se describe el modo en que los principios fundamentales indicados en principios fundamentales (parte A), es aplicable en determinadas situaciones a los profesionales de forma independiente. Sin embargo, la parte B del código no describe todas las circunstancias y relaciones con las que se puede encontrar un profesional. Por lo que el IFAC recomienda que el profesional de la contabilidad en ejercicio mantenga una especial atención ante la posible existencia de dichas circunstancias o relaciones.

El profesional independiente no realizará a sabiendas ningún negocio, ocupación o actividad que dañe o pueda dañar la integridad, la objetividad o la buena reputación de la profesión y que, por tanto sería incompatible con los principios fundamentales.

A continuación se dará ejemplos de circunstancias que originan amenazas para el profesional independiente.

- a) **Interés propio:** La firma depende de forma indebida de los honorarios totales percibidos de un solo cliente.
 - Un miembro del equipo de trabajo mantiene una relación empresarial significativa y estrecha con el cliente del encargo.
 - La firma está preocupada por la posibilidad de perder un cliente importante.

- b) **Autorevisión:** Ser juez y parte al momento que la firma emite un informe de seguridad sobre la efectividad del funcionamiento de unos sistemas financieros después de haberlos diseñado o implementado. Así también un miembro del equipo de encargo que proporciona un grado de seguridad es o ha sido recientemente administrador o directivo del cliente.
- c) **Abogacía:** La firma promociona la compra de acciones de un cliente de auditoría. El profesional de la contabilidad actúa como abogado en nombre de un cliente de auditoría en litigios o disputas con terceros.
- d) **Familiaridad:** Un miembro del equipo es familiar próximo o miembro de la familia de un administrador o directivo del cliente. El profesional de la contabilidad acepta regalos o trato preferente de un cliente, salvo que el valor sea insignificante o intrascendente. El personal sénior está vinculado con el cliente del encargo que proporciona un grado de seguridad durante un largo período de tiempo.
- e) **Intimidación:** “La firma ha sido amenazada con la rescisión del encargo. La firma ha sido amenazada por el cliente por ser demandada. El profesional de la contabilidad se siente presionado para aceptar el juicio de un empleado del cliente porque el empleado tiene más experiencia en relación con la materia en cuestión”. (3:4)

El profesional de la contabilidad en ejercicio aplicará su juicio para determinar el mejor modo de afrontar las amenazas que no están en un nivel aceptable, bien mediante la aplicación de salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable, bien poniendo fin al correspondiente encargo o rehusando el mismo.

En el entorno de trabajo, las salvaguardas aplicables variarán según las circunstancias. Las salvaguardas en el entorno de trabajo comprenden las salvaguardas a nivel de firma y a nivel de cada encargo.

Entre los ejemplos de salvaguardas en el entorno de trabajo a nivel de firma están:

- a) “Que la alta dirección de la firma enfatice la importancia del cumplimiento de los principios fundamentales.
- b) Que la alta dirección de la firma establezca la expectativa de que los miembros de un equipo de un encargo que proporciona un grado de seguridad actuarán en el interés público.
- c) Políticas y procedimientos para: Implementar y supervisar el control de calidad de los encargos y nombrar a un miembro de la alta dirección como responsable del funcionamiento del control de calidad dentro de la firma.
- d) Identificar las amenazas en relación con el cumplimiento de los principios fundamentales, de evaluar la importancia de dichas amenazas y de aplicar salvaguardas para eliminarlas o reducirlas a un nivel aceptable.
- e) Que documenten internamente y que exijan el cumplimiento de los principios fundamentales.
- f) Identificar los intereses o relaciones entre los miembros de la firma, o los miembros de los equipos de los encargos y los clientes.
- g) Seguimiento y/o gestión de la dependencia con respecto los ingresos recibidos de un único cliente.
- h) Prohibir a aquellos que no son miembros del equipo del encargo que influyan de manera inadecuada en el resultado del encargo”. (3:6)

Entre los ejemplos de salvaguardas en el entorno de trabajo a nivel de cada encargo están:

- a) “Recurrir a un profesional de la contabilidad que no participó en el servicio de seguridad para que revise el trabajo realizado en dicho encargo o preste su asesoramiento.
- b) Consultar a un tercero independiente, como un comité de administradores independientes, un organismo regulador de la profesión u otro profesional de la contabilidad.

- c) Comentar las cuestiones de ética con los responsables del gobierno del cliente. Revelar a los responsables del gobierno del cliente la naturaleza de los servicios prestados y el alcance de los honorarios cobrados.
- d) Recurrir a otra firma para que participe en la realización de parte del encargo o en repetir parte del mismo.
- e) Rotación del personal senior del equipo del encargo que proporciona un grado de seguridad”. (3:7)

1.4.2 Código de Ética de Profesionales de las Ciencias Económicas

El Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas, aprobó un código de ética donde están establecidas las normas de ética profesional para los graduados en Administración de Empresas, Economía y Contaduría Pública y Auditoría de Guatemala. En el mismo existe un apartado de las normas que son de observancia general para los Contadores Públicos y Auditores de las distintas universidades del país. Este código tiene algunos apartados que se resumen así:

- a) Aplicabilidad de las Normas (aplica para todos los profesionales de las distintas universidades del país).
- b) Actuación en función del interés nacional (contribuir al desarrollo del país con la obligación de cumplir y observar las leyes del país).
- c) Responsabilidad hacia la sociedad (el profesional debe tener independencia de criterio al expresar su opinión y éste tiene la potestad de mantener un criterio libre o imparcial).
- d) Responsabilidad hacia quien contrata los servicios (secreto profesional, obligación a rechazar tareas que no cumplan con la moral).
- e) Responsabilidad hacia la profesión (la relación con los colegas debe tener bases fundamentales como, solidaridad, lealtad, cooperación y buena fe, procurando el desarrollo y superación de la profesión).

- f) Sanciones (se basan en la Ley de Colegiación Oficial obligatoria para el ejercicio de los profesionales).
- g) Interpretación y modificaciones.
- h) Vigencia.

Estas normas de ética entraron en vigor a partir del 27 de junio de 1986, fecha en la que fueron aprobadas por la Asamblea General Extraordinaria del Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores excepto el numeral 3.4.2 que indica que es permitido el ejercicio profesional a través de sociedades mercantiles y que entró en vigor el 1 de octubre de 1986.

1.4.3 Ley de Colegiación Profesional

Según Decreto Ley No. 62-91, del Congreso de la República deben colegiarse todos los profesionales egresados de las facultades de las universidades autorizadas para funcionar en el país y que hubieren obtenido título que los habilite para el ejercicio de una profesión por lo menos en el grado de licenciatura.

1.5 Formas de desempeñar la profesión del CPA

El Código de Ética establece que es legítimo asociarse para prestar servicios profesionales, utilizando las formas de asociación establecidas por las leyes de Guatemala; sin embargo, debe aceptarse que la responsabilidad por la prestación de servicios será siempre personal.

1.5.1 Individual

El profesional liberal o individual, trabaja por cuenta propia y percibe ingresos por medio de honorarios. Es aquel que inicia libremente su profesión después de culminar sus estudios universitarios de la carrera de Contaduría Pública y Auditoría y de inscribirse en el Colegio Profesional que le corresponda para obtener el número de colegiación

profesional que lo identifica. Sin embargo, un profesional liberal puede contar con la colaboración de personal de auditoría debidamente capacitado, pero la responsabilidad total del trabajo recae en el profesional en forma personal.

De acuerdo a los Estatutos del Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala, en su artículo 3 “es obligatoria la colegiación de los profesionales citados en el artículo 1 de dicho documento, así como mantener su calidad de colegiados activos. Para el efecto deberán solicitar su inscripción por escrito ante la Junta Directiva, quien la tramitará y, si está ajustada a la ley, ordenará que se proceda a la inscripción correspondiente”. (8:2)

Otra forma de colegiarse es en el Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas fundado en julio de 1951 y es un ente privado sin fines de lucro que procura el bien de sus agremiados. En el artículo 3 de sus estatutos indica que “es obligatoria la colegiación de los profesionales universitarios graduados en Ciencias Económicas y otros que por afinidad de pensum les corresponda, debiendo mantener vigente su calidad de colegiado activo y para el efecto deberán tramitar su inscripción por escrito a la Junta Directiva”. (4:1)

1.5.2 Sociedad Mercantil

El CPA también puede constituir una empresa mercantil de su propiedad, siempre y cuando como ya se indicó sea para realizar trabajos profesionales prestando servicios en el área contable, consultoría y tributaria, ya que el ejercicio de la Contaduría Pública y Auditoría independiente, que tenga como objetivo emitir opinión a través de un dictamen sobre estados financieros, no se considera una actividad mercantil, a menos que el auditor firme su dictamen con el nombre del auditor responsable y número de colegiado activo.

En el artículo No. 2 del Código de Comercio indica que “son comerciantes quienes ejercen en nombre propio con fines de lucro, cualesquiera actividades que se refieren a lo siguiente: La industria dirigida a la producción o transformación de bienes y a la

prestación de servicios; la intermediación en la circulación de bienes y la prestación de servicios; la banca, seguros y fianzas; y las auxiliares de las anteriores”. (5:8)

Cabe aclarar, que de acuerdo a la Ley de la Actividad Aseguradora, Decreto 25-2010, Artículo 106, indica que “toda referencia relativa al contrato de fianza o al reafianzamiento, que se haga en la legislación general y en los contratos suscritos en el país, deberá entenderse como seguro de caución o reaseguro de caución, según corresponda, con los mismos alcances y efectos, por lo que no perderán su eficacia ni será necesaria su sustitución o ampliación”. (10:39)

Por otra parte el experto en la rama también puede ejercer en forma de asociación con otros profesionales, la profesión, es decir, que el CPA puede asociarse con otros profesionales ya sean Contadores Públicos y Auditores u otros profesionales diferentes a dicha profesión, como por ejemplo, economistas, administradores de empresas, abogados y notarios, siempre y cuando sea prestación de servicios que no incluyan el dictamen del auditor como profesional independiente.

La Constitución Política de la República de Guatemala en su artículo 34 regula el derecho de asociación, que dice “se reconoce el derecho de libre asociación, nadie está obligado a asociarse ni a formar parte de grupos o asociaciones de auto-defensa o similares. Se exceptúa el caso de colegiación profesional”. (1:15)

Una sociedad mercantil, es aquella agrupación de dos o más personas que se formaliza por medio de un contrato que establece la voluntad de los accionistas, esta agrupación puede adoptar cualquiera de las formas que establece el Código de Comercio que exclusivamente son las siguientes: sociedad anónima, colectiva, en comandita simple, de responsabilidad limitada, en comandita por acciones. La sociedad mercantil está dotada de personalidad jurídica y de patrimonio propio, ésta tiene por finalidad ejercer una actividad lucrativa, para después repartir las utilidades entre los accionistas.

En el caso de que el CPA ejerza la profesión en forma de asociación y que el objetivo principal sea las auditorías de estados financieros; cuyo trabajo final sea el dictamen de auditoría, el profesional se puede, de hecho, aconsejarse registrar como una sociedad civil y si el profesional lo desea asociarse con otros profesionales colegiados y afines a la profesión, si va a ejercerla.

1.5.3 Sociedad Civil

Las firmas de auditores independientes tienen la opción de registrarse como sociedades civiles que pueden estar conformadas por uno o más socios relacionados con la profesión. Esto no quiere decir que no puedan registrarse como sociedad anónima siempre y cuando el profesional en calidad de auditor firme con su nombre y coloque el número de colegiado activo en forma personal.

El artículo 1728 del Código Civil define a la sociedad civil como el contrato por medio del cual dos o más personas acuerdan poner en común bienes y servicios para ejercer una actividad económica y dividir ganancias.

Entre las características principales de la sociedad civil se encuentran:

- a) La sociedad civil se rige por el Código Civil (artículos 1728 al 1789 de dicho código).
- b) La sociedad civil se inscribirá en el Registro de personas jurídicas a cargo del Ministerio de Gobernación de conformidad con el artículo 102 de la Ley del Registro Nacional de Personas –RENAP-.
- c) La sociedad civil se inscribe con un capital.
- d) En la sociedad civil existen socios, no accionistas.
- e) De acuerdo al Código Civil en su artículo 1741, “La razón o firma social se formará con el nombre y apellido de uno de los socios; o los apellidos de dos o más, con la agregación de las palabras Sociedad Civil”. (17:292)

1.6 Firma de auditoría

Previo a tratar el tema de una firma de auditores independientes, se dará una breve descripción de lo siguiente:

Inicialmente se define **Empresa** como la “unidad de organización dedicada a actividades industriales, mercantiles o de prestación de servicios con fines lucrativos”. (24:200)

Las **empresas de servicios profesionales**, tienen como principal objetivo añadir el suficiente valor a sus clientes a través de un equipo de profesionales independientes que llevan a cabo un proyecto que provee servicios de la mejor calidad garantizando la competitividad de las empresas.

La particularidad de estas empresas de servicios con las firmas de auditores independientes es que las mismas son sociedades anónimas que prestan la gama de servicios que ofrece la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría.

Cuando se menciona la palabra **Firma** la Norma Internacional de Auditoría literalmente dice lo siguiente: “es un profesionista, sociedad, corporación u otra entidad de contadores profesionales”. (16:35).

Según la Real Academia de la Lengua Española, “Firma” es una razón social o empresa que regularmente se le denomina cuando se está hablando de profesionales, por ejemplo: firma de abogados, firma de auditores, entre otros.

1.7 Ámbito de actividad de las firmas

Esta clasificación resulta importante cuando se quiere analizar las posibles relaciones entre firma, entorno político, económico y social. Las firmas de auditores independientes no importando la magnitud de las mismas pueden estar divididas de la siguiente manera.

1.7.1 Locales o nacionales

Son aquellas que operan en la ciudad o en el territorio de un país o nación. La mayoría de éstas cuentan con oficinas en las ciudades principales. En algunos casos estas firmas pueda que tengan una o más sucursales en el país.

Estas firmas pueden ser puramente locales que sólo en el país existan y que no pertenezcan a una red de firma internacional o bien que cuenten con oficinas en las ciudades principales y que operen en otros países lo que quiere decir que son firmas locales miembro de una red o con representación internacional.

Algunas Firmas de auditores independientes en Guatemala han obtenido la representación, o son firmas miembro, de redes internacionales de profesionales de la carrera de Contaduría Pública y Auditoría, y por consiguiente, generalmente están más sujetas a revisión de calidad, y al uso de estándares profesionales de nivel mundial.

1.7.2 Internacionales, multinacionales y/o transnacionales

Tradicionalmente no han existido empresas mundiales de auditoría propiamente dicha, sino redes de firmas locales que se han agrupado internacionalmente bajo un nombre o imagen común, o manteniendo cada uno de ellos su propio nombre local se han adherido a una red que tenga otro nombre distinto.

El Código de Ética del IFAC indica que “cuando se considera que la firma pertenece a una red, dicha firma será independiente de los clientes de auditoría de las demás firmas pertenecientes a la red”. (3:43)

“Una firma miembro de una red es una entidad que pertenece a una red y que comparte una parte importante de recursos profesionales”. (16:38)

En el caso de las redes internacionales de firmas que operen bajo el mismo nombre, o cuyas firmas miembro se identifiquen significativamente de algún otro modo, como por ejemplo con elementos comunes en sus nombres, deberán registrarse como una única organización.

Las Firmas miembro brindan servicios en un área específica y están sujetas a las leyes y regulaciones profesionales del país o países en los que opere. Las “firma miembro” son entidades separadas legales e independientes, sin intervención alguna sobre las demás y cada una de las firmas son las únicas responsables por sus propios actos u omisiones, y no por los de los demás.

Pueden resaltar los casos, en que existen firmas, que son multinacionales, sin ser red, que actúan con su nombre internacional, aunque en la mayoría de los casos, operan en el país con el nombre de la firma o de los socios locales.

Las redes de firmas de auditoría que integran una misma imagen de marca, una firma global deben establecer sus procedimientos de auditoría y de control de calidad, para asegurar su programa interno de control de calidad, o bien adoptar políticas y procedimientos comunes a la red, lo que no es sencillo dada la existencia de diferentes regulaciones nacionales.

Las redes internacionales surgieron debido a la auditoría transnacional que se define como aquella en la que las revisiones a realizar por un auditor implicaban un marco de actuación fuera del país bajo cuya jurisdicción operaba, ya que las empresas auditadas en estos casos son multinacionales que operaban varios estados, surgiendo un problema importante en que la contabilidad de cada país debía responder a normas locales, problema que se fue solventando poco a poco con la adopción de la Norma Internacional de Información Financiera –NIIF-. Lo anterior afectaba no solo a grupos de empresas, sino también a sociedades individuales con operaciones en el exterior.

La Federación Internacional de Contadores –IFAC- en su documento TAC Guidance Statement o en Español Comité de Auditores Transnacionales, del 1 de abril de 2006 cita algunos ejemplos de situaciones problemáticas desde el punto de vista de auditoría.

- a) Una compañía de un país que emite títulos de deuda en otro.
- b) Una compañía de inversiones que invierte dinero de sus clientes locales, fuera del propio país.
- c) Una compañía local en la que pueden invertir, o simplemente estar interesados en su actividad, inversores extranjeros.
- d) Instituciones sin ánimo de lucro que recogen fondos en un país para ayuda a países necesitados o que captan ayuda y la prestan en todo el mundo.
- e) Compañías que realizan operaciones comerciales en todo el mundo a través de internet.
- f) Compañías que realizan proyectos financiados por organismos internacionales como el Banco Mundial, la Unión Europea y otros.

1.8 Firma de auditores independientes

Una firma de Auditores Independientes es una sociedad dirigida por Contadores Públicos y Auditores, cuyo propósito es prestar servicios profesionales entre los cuales figuran auditoría, contabilidad, impuestos, finanzas y consultoría. El grado en que una firma determinada presta cada uno de estos servicios depende de las necesidades de sus clientes.

Estas firmas, en su mayoría, están organizadas como sociedades por lo que se constituyen bajo la figura jurídica de una Sociedad Civil siendo normada por el Código Civil.

Las firmas de auditores independientes están enfocadas principalmente a trabajar con el cliente en completa cooperación con él, ya que esta relación asegura que los problemas específicos de su compañía sean abordados en forma correcta y que las recomendaciones para resolverlos sean entendidas e implantadas de forma eficaz.

1.8.1 Estructura organizacional

“La estructura organizacional es marco en el que se desenvuelve la organización, de acuerdo con el cual las tareas, son divididas, agrupadas, coordinadas, y controladas para el logro de sus objetivos, definiendo las áreas claves de autoridad y responsabilidad y el establecimiento de las vías de comunicación adecuadas. La estructura dependerá del tamaño de la organización y de la actividad que desarrolla”. (18:1)

En cuanto a su organización las firmas de auditores independientes varían en tamaño y filosofía administrativa. El recurso más importante en una firma de auditores es el humano y por ende debe estar bien administrado, comúnmente en dos grupos: personal administrativo y personal profesional.

1.8.1.1 Personal administrativo

Ya sea pequeña, mediana o grande que sea una firma, la práctica ha demostrado que se deben contratar personas que ejecuten trabajos de contabilidad, mensajería, secretaría, entre otros, ya que si éstos recaen en un ejecutivo le limita su tiempo para promover y proyectar los servicios que ofrece la Firma.

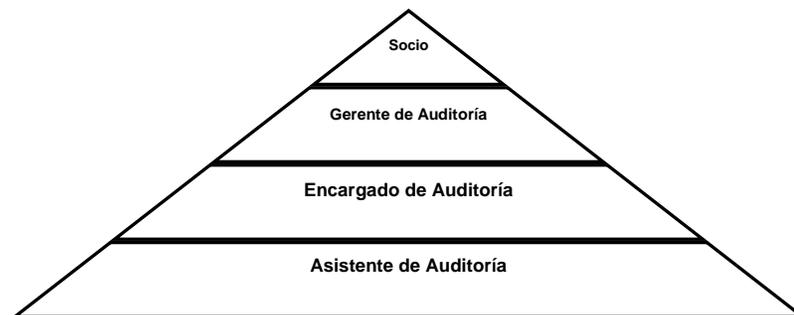
1.8.1.2 Personal profesional

El personal profesional es de vital importancia ya que son ellos quienes desarrollan, con una adecuada supervisión, el trabajo de campo de los servicios que presta la Firma. Normalmente, está conformado por un equipo de trabajo donde se incluyen socios y personal que desempeña el trabajo como gerentes, encargados y asistentes.

A continuación una pirámide de la organización estándar de una firma para el campo profesional y más adelante una descripción de cada cargo que conforma dicho personal.

Figura No. 1

Pirámide de la organización de una firma de auditores



FUENTE: Elaboración propia con base en información extraída de consultas de internet sobre la organización de una firma de auditores. Consulta realizada en julio 2012.

- a) **Socio:** “Es el propietario del negocio y puede ser uno o más. Son responsables de todo el trabajo de auditoría profesional que se lleve a cabo en la firma, para hacerse cargo de sus responsabilidades los socios deben revisar el trabajo de los subordinados; tomar decisiones sobre puntos dudosos referentes a procedimientos de auditoría, principios de contabilidad e informes; especialmente al dictamen de auditoría”. (20:2)

Los socios pueden estar divididos en socio revisor de control de calidad, socio de consultoría, socio tributario, socio administrativo, entre otros. Estos socios son seleccionados mediante una serie de requisitos.

El CPA puede asociarse de acuerdo a las disposiciones y requerimientos que sean necesarios cumplir para ser miembro de una firma nacional o internacional. Así mismo el CPA no podrá ser socio de más de una sociedad de contadores.

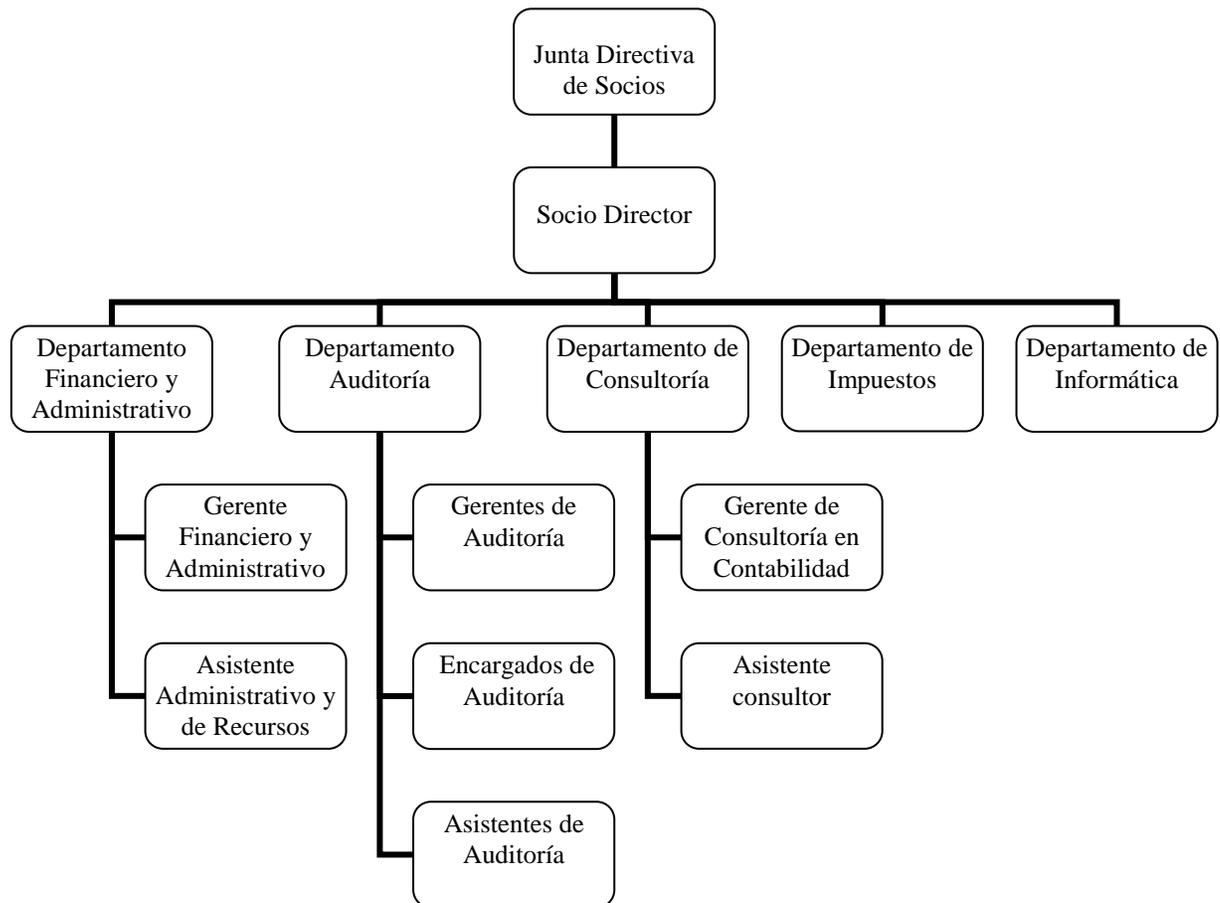
- b) **Gerente de auditoría:** Son directamente responsables ante los socios, y por lo general supervisan el trabajo del personal de auditoría. El gerente es el que tiene mayor comunicación con el personal de alto rango en el cliente y también dirige el equipo de auditoría. Normalmente atiende determinado número de clientes los cuales se pueden llevar en forma recurrente o esporádica. Además supervisa la planificación, ejecución del trabajo, realiza la revisión de los papeles de trabajo y los informes de auditoría.
- c) **Encargado de auditoría:** “Es el responsable de la sección del trabajo que se le asigne, será la opinión del senior la que, generalmente, habrá de prevalecer en el dictamen, ya en forma global, o con las limitaciones, reservas o salvedades con las que, a su juicio, deberá suscribirse dicho dictamen”. (21:33)
- d) **Asistente de auditoría:** “Se encarga de ejecutar los procedimientos rutinarios y los menesteres menores de la auditoría, por ejemplo verificar la corrección de sumas, cálculos, examina los comprobantes, pruebas de recuentos de efectivo, valores y mercaderías, arqueos de caja, preparación y envío de las cartas de solicitud de confirmación de saldos, revisar contratos y declaraciones. Este trabajo lo ejecuta bajo la vigilancia supervisión y enseñanza del senior responsable del trabajo”. (21:33)

1.8.1.3 Organigrama

Se presenta una representación gráfica de la estructura formal de una firma de auditores independientes haciendo un esquema sobre las relaciones jerárquicas.

Figura No. 2

Organigrama de una firma de auditores



FUENTE: Elaboración propia con base en consultas en internet sobre la estructura organizativa de una firma de auditoría. Agosto 2013.

1.9 Servicios profesionales del CPA

Tradicionalmente se ha definido el campo de desarrollo del CPA como el profesional que desarrolla auditorías independientes de los estados financieros y emite un informe donde expresa una opinión sobre la razonabilidad de la situación financiera de la empresa que requiere de sus servicios, esta práctica es desarrollada como la más común del medio donde se desenvuelve el auditor por el valor que le da a la información financiera debido a

que les proporciona una seguridad razonable, más no absoluta, sobre la confiabilidad y certeza de la misma. Sin embargo, a la fecha, el CPA necesariamente debe estar involucrado en el mundo de los negocios, sus funciones incluyendo el análisis del mercado financiero para la toma de decisiones.

Adicional a esto, se debe conocer y comprender la realidad humana y social que influye en la información de toda entidad, así como planificar y ordenar ésta información para los distintos niveles de operación dentro del marco legal impositivo, dictaminar sobre la veracidad y oportunidad de informes, pudiendo sugerir estrategias a corto y mediano plazo para valorar alternativas de acción en términos contables y por último interpretar toda esta información dentro de los cánones de ética profesional para que tenga mayor utilidad a los usuarios.

La existencia de amenazas en relación con la objetividad cuando se presta cualquier servicio profesional dependerá de las circunstancias particulares del encargo y de la naturaleza del trabajo que esté realizando el profesional de la contabilidad en ejercicio. (3:37)

A continuación se presentan algunos de los servicios en los que a la fecha se ha desarrollado el CPA:

1.9.1 Auditoría

La auditoría es la especialidad del CPA, su fin principal es la comprobación de las operaciones registradas, para emitir la opinión imparcial que de él se espera. La auditoría no constituye la única actividad profesional del CPA, aún cuando es en ésta en la cual se aprecia mejor el carácter de su responsabilidad profesional ante el cliente y ante el público.

La auditoría la ejecutan auditores quienes son personas capacitadas y experimentadas que se designan por una autoridad competente, para revisar, examinar y evaluar los resultados de la gestión administrativa y financiera de una dependencia o entidad, con el propósito de informar o dictaminar acerca de ellas, realizando las observaciones y recomendaciones pertinentes para mejorar su eficacia y eficiencia en su desempeño.

1.9.2 Asesoría fiscal

Es la revisión exhaustiva, pormenorizada y completa que se realiza a los registros y operaciones contables de una empresa, así como la evaluación de la correcta elaboración de los resultados financieros de un ejercicio fiscal con el propósito de brindar asesoría adecuada sobre el adecuado cumplimiento de las obligaciones formales en materia fiscal y el adecuado pago de los impuestos y demás contribuciones tributarias, tanto de la empresa como de sus empleados, acreedores y compradores.

1.9.3 Consultoría

Del latín “consultus” que significa “asesoramiento”, la consultoría es realizada por un profesional que provee de consejo experto en un dominio particular o área de experiencia, sea contabilidad, tecnología, ley, recursos humanos, ventas, finanzas y otros. En esta área, el CPA debe de estar dotado de capacidad para desempeñar de manera eficiente tareas administrativas muy importantes. Por ejemplo:

- a) Asesoría en el diseño e instalación de sistemas de contabilidad, recomendando el uso de formularios y equipos mecánicos o electrónicos, adecuados para la mejor tramitación y registro de las operaciones practicadas.
- b) Asesoría en el diseño de sistemas adecuados para el cálculo de costos industriales, control o vigilancia de presupuestos financieros y de operación.
- c) Asesoría en el estudio de obtención de créditos y de planes de financiamiento.
- d) Y en general, como asesor en todos aquellos problemas para los cuales su conocimiento del medio económico y financieros, interpretación de cifras.
- e) Capacitación y adiestramiento de personal.

Existen otros servicios en el área de consultoría de alto nivel que a la fecha han trascendido por lo que se considera importante dar una breve explicación de los mismos.

1.9.3.1 Gobierno corporativo

Es el conjunto de principios y normas que regulan el diseño, integración y funcionamiento de los órganos de gobierno de la empresa, como son los tres poderes dentro de una sociedad: Junta Directiva, Accionistas y Alta Dirección.

Un buen Gobierno Corporativo provee los incentivos para proteger los intereses de la compañía y los accionistas, monitoreando la creación de valor y uso eficiente de los recursos, brindando una transparencia de información. Entre los servicios se encuentran:

- a) Proteger los derechos de los accionistas, revisar la remuneración equitativa de los ejecutivos.
- b) Revisión de la estructura de la Junta Directiva.
- c) Adopción de prácticas contables globales.
- d) Comité de Auditoría.

1.9.3.2 Sucesión familiar

Es un servicio personalizado que tiene como objetivo regular las relaciones familia-empresa afrontando de forma planificada el proceso de sucesión en la gestión y la propiedad, además contribuye a la continuidad y el desarrollo futuro de la compañía a través de:

- a) Acuerdos familiares
- b) Estructura
- c) Foros
- d) Propiedad de los negocios
- e) Elegibilidad del sucesor

1.9.3.3 Finanzas corporativas

Ofrece asesoría de alta calidad, experta y profunda en fusiones, negocios en participación, análisis de ofertas de adquisiciones de empresas o acciones, readecuación de apalancamiento financiero, estudios financieros de valuación de empresas y acciones.

1.9.3.4 Otros servicios de asesorías

- a) **Gerencial:** Esta asesoría implica aconsejar e informar sobre la posición en el mercado, recursos físicos y financieros, organización y productividad de la empresa, relaciones humanas y estrategias financieras.
- b) **Asesoría en la organización de las empresas:** Tiene por objeto estructurar los planes que se aplicarán en las empresas para: establecer políticas y procedimientos, implementar sistemas de información financiera acorde a la compañía y sistemas de control interno.
- c) **Asesoría financiera:** Esta aplicación de la carrera de contaduría pública y auditoría se refiere a que el profesional en forma independiente puede brindar el servicio de asesoría financiera o bien en forma dependiente fungir como contralor, gerente financiero, director financiero, contador general u otros. Entre las actividades que abarcan dicho servicio están:
 - Elaboración del plan financiero, del presupuesto y evaluación de los proyectos de inversión.
 - Control y liquidación de impuestos.
 - Aspectos financieros como, custodia de fondos e inversiones, créditos, cobros, control de cambios.
 - Contabilidad general y de costos.
 - Reexpresión de estados financieros.
 - Estructura, análisis e interpretación de los estados financieros.

- d) **Asesoría administrativa de las empresas:** En este caso se trata de la planificación general de la empresa, tanto en lo referente a su estructura como a su funcionamiento, según un programa que debe incluir todo lo relativo a:
- Planificación de actividades.
 - Sistemas básicos de operación.
 - Organización y dirección general.
 - Administración del personal, sueldos y salarios.
 - Proyección de compras, ventas, financiamiento, relaciones humanas, régimen jurídico y control estadístico.
 - Planificación del departamento de logística (control de materiales, producción, almacenes, de planta y equipo así como su mantenimiento
 - Planificación estratégica.
- e) **Recursos humanos:** En esta gama de servicio se incluyen la contratación de ejecutivos, evaluación de puestos, evaluación de procesos y análisis de clima organizacional.

1.10 Instituciones que regulan la profesión del CPA

1.10.1 Federación Internacional de Contadores –IFAC-

Institución internacional, creada en 1977 sus siglas en inglés IFAC, su misión consiste en desarrollar y promover servicios de alta calidad. La IFAC se ocupa especialmente de la normalización de la auditoría, desde el punto de vista técnico, ético y profesional.

Es un ente que se encarga de servir al interés público, fortalecer la profesión contable en todo el mundo y contribuir al desarrollo de fuertes economías internacionales, estableciendo y promoviendo la adhesión a normas de alta calidad profesional, impulsando la convergencia internacional de estas normas y difundiendo temas de interés público, donde la experiencia de la profesión es lo más relevante.

1.10.2 Comité de Estándares Internacionales de Contabilidad –IASC-

Institución internacional, sus siglas en inglés IASC, fue creada el 29 de junio de 1973, como un organismo de carácter profesional, es decir privado y de ámbito mundial. Su objetivo es buscar que la información financiera para los participantes en el mercado de capitales, sea clara, transparente y comparable, permitiendo la toma de decisiones a los diferentes agentes involucrados.

1.10.3 Consejo de Estándares Internacionales de Contabilidad –IASB-

Es una organización internacional, privada con sede en Londres, Inglaterra más conocida por sus siglas en inglés IASB tiene como objetivo, establecer un conjunto único de estándares de contabilidad de carácter mundial de alta calidad y promover el uso y la aplicación rigurosa de tales estándares. Su función principal es emitir la Norma Internacional de Información Financiera –NIIF-.

1.10.4 Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados –AICPA-

Es la asociación nacional de voluntarios que cuenta con más de 350,000 miembros. Las siglas en inglés de este instituto son AICPA, sus principales áreas de trabajo son: establecer normas y reglas que guían a los contadores en la prestación de sus servicios profesionales, realizar un programa continuo de investigación y de publicaciones, así como promover la educación profesional continua.

1.10.5 Consejo de Normas de Contabilidad Financiera –FASB-

“Por sus siglas en inglés FASB, es una organización internacional que provee guías para los reportes financieros. Su misión es establecer y mejorar los estándares de la contaduría financiera y la forma de reportar, utilizando la educación del público, incluyendo a los

emisores, auditores y demás usuarios de la información financiera. Tiene siete miembros de tiempo completo y personal numeroso. Su apoyo financiero proviene de asociaciones gremiales como el AICPA”. (22:1)

1.10.6 Foro de firmas –FOF-

“Conocido por sus siglas en inglés FOF, el compromiso internacional de la profesión contable hacia los altos estándares profesionales, se ejemplifica a través de la creación del Foro de Firmas, puesto en marcha en enero de 2001, como una organización de firmas internacionales que realizan auditorías sobre estados financieros que se utilizan fuera de las fronteras nacionales. Esta organización internacional Foro de Firmas está avalada por el Instituto de Contadores Públicos y Auditores –IFAC-”. (19:2)

“La afiliación al Foro supone la obligación de proporcionar recursos para participar en sus actividades y pagar las cuotas que se determinen, además ser miembros del FOF refuerza la imagen de la marca de la red y de cada firma local, dicha afiliación al Foro está abierta a las redes y firmas de todo tamaño que:

- a) Tengan encargos de auditoría transnacionales o estén interesadas en aceptar dichos encargos;
- b) Promuevan la aplicación consistente de prácticas de auditoría de alta calidad por todo el mundo, inclusive el uso y apoyo a la convergencia de las Normas Internacionales de Auditoría –NIA-,
- c) Acepten cumplir con las obligaciones de afiliación del Foro.

Las obligaciones de afiliación del Foro exigen que los miembros:

- a) Mantengan normas adecuadas de control de calidad de acuerdo con las Normas Internacionales de Control de Calidad emitidas por IAASB además de las normas de control de calidad nacionales relevantes y, en la medida que no

esté prohibido por la regulación nacional, realicen revisiones internas de control de calidad regulares y coordinadas de forma global;

- b) Tengan políticas y métodos para la realización de dichas auditorías basadas, en la medida posible, en las NIA;
- c) Tengan políticas y métodos de acuerdo con el Código de Ética para Contadores Profesionales de IFAC y con los códigos de ética nacionales; y
- d) Acepten entregar al Secretario del Foro un informe anual, en un formato aprobado por TAC (Comité de Auditores Transnacionales), que indique si cumplen con las obligaciones de afiliación indicadas anteriormente”. (22:1)

1.10.7 Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala –CCPAG-

Es una asociación con personalidad jurídica que agremia a los Contadores Públicos y Auditores de las diferentes universidades del país a partir de su fundación, el 1 de junio de 2005. Su misión es, mantener una vigilancia continua en la práctica de sus asociados, elevar el nivel académico de la profesión a través de la capacitación continua, lograr beneficios gremiales para la protección del Contador Público y Auditor y su familia. (19:1)

1.10.8 Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas

“Fundado en julio de 1951, como un ente privado sin fines de lucro que procura el bien de sus agremiados. Esto, por medio de posibilidades de educación, organización de posibilidades de educación, organización de congresos y la fiscalización de los centros educativos que forman a los profesionales en las ciencias económicas. La misión del colegio es constituirse en un colegio fortalecido e integrado, que vele por la equidad en el ejercicio de las profesiones, brinde mejores servicios a sus colegiados y tenga una participación activa en la generación de propuestas y solución”. (21:1)

1.10.9 Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores –IGCPA-

“Es una institución de servicio, fundada el 7 de noviembre de 1968, integrada por Contadores Públicos y Auditores egresados de las distintas universidades del país, dedicada a promover la superación personal y profesional de sus asociados. El Comité de Normas de Contabilidad y Auditoría del IGCPA tiene como objeto investigar, estudiar, interpretar y divulgar las normas de auditoría que deben ser observadas por los contadores públicos y auditores”. (23:1)

1.11 Aspectos legales que rigen a las firmas de auditores en Guatemala

1.11.1 Código Civil

Decreto Ley No. 106 del Jefe del Gobierno de la República, indica en su artículo No. 15 inciso 4 que “son personas jurídicas las sociedades, consorcios y cualesquiera otras con fines lucrativos que permita la Ley”. Según el artículo No. 19 “Las personas jurídicas anteriores quedan sujetas a lo convenido en su escritura constitutiva o en sus estatutos debidamente aprobados por la autoridad que corresponda”. (17:18)

1.11.2 Código Tributario

Decreto No. 6-91 del Congreso de la República y sus reformas Decreto 4-2010. Es una norma de derecho público que rige las relaciones jurídicas que se originen de los tributos establecidos por el Estado, con excepción de las tributarias aduaneras y municipales, a las que se aplicarán en forma supletoria, según su propio articulado. (7:1)

1.11.3 Código Penal

Decreto No. 17-73 del Congreso de la República es el conjunto de leyes donde figuran las normas jurídicas punitivas de Guatemala y por tanto la facultad sancionadora del Estado.

En el artículo 1 indica que “nadie podrá ser penado por hechos que no estén expresamente calificados, como delitos o faltas, por ley anterior a su perpetración; ni se impondrán otras penas que no sean establecidas en la ley”. (6:1)

1.11.4 Código de Trabajo

Según Decreto 1441, de 1961 emitido por el Congreso de la República, el Código de trabajo regula los derechos y obligaciones tanto del patrono como de los trabajadores, con ocasión del trabajo y crea instituciones para resolver sus conflictos. El patrono es toda persona individual o jurídica que utiliza los servicios de uno o más trabajadores derivado de un contrato o relación de trabajo; y trabajador es toda persona individual que presta a un patrono sus servicios materiales, intelectuales o ambos.

1.11.5 Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-

En materia fiscal y tributaria deberá inscribirse ante la Superintendencia de Administración Tributaria –SAT-, a través del Registro Tributario Unificado –RTU- donde deberá sujetarse a varios impuestos principalmente a los siguientes:

- a) **Ley de Impuesto al Valor Agregado –IVA-:** Según Decreto 27-92 emitido por el Congreso de la República y sus reformas, el impuesto al valor agregado es generado por la venta o permuta de bienes muebles, la prestación de servicios en el territorio nacional, las importaciones, el arrendamiento de bienes muebles e inmuebles y otros. La tarifa del impuesto para los contribuyentes afectos a las disposiciones de esta Ley es de un 12% sobre la base imponible, dicha tarifa deberá incluirse en el precio de venta. (11:1)
- b) **Ley del Impuesto de Solidaridad –ISO-:** Según Decreto 73-2008 emitido por el Congreso de la República, el hecho generador de este impuesto lo constituye la propiedad de las empresas. La base imponible de este impuesto lo constituye la cuarta parte del activo neto o a cuarta parte de los ingresos

brutos anuales, la que sea mayor, multiplicado por el 1%. Se paga trimestralmente y se puede compensar con el impuesto sobre la renta bajo ciertas condiciones. (12:1)

- c) **Ley de Actualización Tributaria:** Según Decreto 10-2012 emitido por el Congreso de la República en su Libro I, Impuesto sobre la Renta, la ley tiene como objetivo decretar un impuesto sobre toda renta que obtengan las personas individuales jurídicas, entes o patrimonios que se especifiquen en el decreto sean nacionales o extranjeros, residentes en el país o no residentes. El impuesto se genera cada vez que se obtengan rentas. (9:1)

Adicionalmente, la empresa debe cumplir requisitos formales de habilitar, operar y tener al día los libros de Ventas y Compras, Diario, Mayor, Inventario, Estados Financieros, Actas, así como autorizar documentos como facturas, facturas especiales, notas de crédito y débito y otros requisitos incluidos en las leyes respectivas.

1.11.6 Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social – IGSS

Según la Ley Orgánica del IGSS, Decreto 295 emitida por el Congreso de la República, obliga a los patronos que al momento de contar con el servicio de tres o más empleados se deberán afiliar al Seguro Social, a excepción de las empresas de transporte que solo con un empleado están obligados a la inscripción. (13:5)

CAPÍTULO II

AUDITORÍA EXTERNA DE ESTADOS FINANCIEROS Y BASES TÉCNICAS

Previo a proporcionar conceptos y definiciones de una auditoría externa de estados financieros, se dará a conocer las bases técnicas o normas profesionales que rigen la misma, sus antecedentes, objetivos, alcance, entre otros, de tal manera que se pueda tener una idea clara de la historia y un conocimiento extenso de las mismas.

2.1 Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad

En términos generales las normas de auditoría contienen los requisitos mínimos de calidad que el auditor debe tener en cuanto a su personalidad, su trabajo que desempeña y la información que rinde.

Las Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad (IAS e ISQC por sus siglas en inglés (NIA y NICC por sus siglas en español), según la Edición 2011, están escritas en el contexto de una auditoría de estados financieros efectuada por un auditor independiente, por lo que deben ser aplicadas en la auditoría de información financiera histórica.

Al utilizar los vocablos información financiera histórica quiere decir que es la información expresada en términos financieros de una compañía en particular derivada básicamente de los sistemas contables de la entidad, acerca de eventos económicos que ocurrieron en un período de tiempo pasado.

2.1.1 Antecedentes

Las NIA están contenidas en el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Aseguramientos, y Servicios Relacionados emitidos y redactados por el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento –IAASB-, a través del Consejo de la Federación Internacional de Contadores –IFAC-.

2.1.2 Aplicabilidad de las Normas Internacionales

El alcance, la fecha efectiva y cualquier limitación específica sobre la aplicabilidad de una norma internacional en lo particular se aclaran en cada una; a menos de que se establezca lo contrario en la Norma Internacional de Auditoría, se permite que el Contador profesional aplique una Norma Internacional antes de la fecha efectiva o de vigencia especificada.

El alcance de estas normas, indica que están diseñadas para mejorar el entendimiento e implementación de ellas, así como para facilitar su traducción. Por ello, los auditores de todo el mundo a la fecha tienen acceso a 36 NIA e ISQC actualizadas y claras, las cuales están vigentes para auditorías de estados financieros para los períodos que iniciaron en o después del 15 de diciembre de 2009.

Es vital hacer mención que estas normas son relevantes para las auditorías del sector gubernamental, técnicamente del sector público, por lo que cuando sea adecuado en cada norma se incluirán consideraciones adicionales y específicas para este sector.

2.1.3 Objetivo

El primordial objetivo de las normas internacionales de auditoría, “es mantener una calidad uniformemente alta, en el trabajo de los contadores públicos independientes a nivel mundial”. (16:205)

2.2 Auditoría

Inicialmente, la auditoría se limitó a las verificaciones de los registros contables, donde se observaba si los mismos eran exactos, con el tiempo se fueron formando nuevos conceptos en donde se indicaba que la auditoría es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras.

Técnicamente, con las NIA, auditoría es el proceso que permite al Contador Público y Auditor para expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de información aplicable.

Una auditoría debe hacerla una persona o firma independiente con capacidad profesional reconocida, esta persona o firma debe ser capaz de ofrecer una opinión imparcial y profesionalmente experta acerca de los resultados de auditoría, basándose en el hecho de que su opinión ha de acompañar el informe presentado al término del examen, concediendo que pueda expresar una opinión basada en la veracidad de los documentos y de los estados financieros y en que no se impongan restricciones al auditor en su trabajo de investigación.

2.2.1 Clasificación de la auditoría

Se dará una breve clasificación de la auditoría ya que la misma recibe una designación diferente según el objetivo de cada una, por ejemplo:

2.2.1.1 Por las personas que la realizan

Auditoría externa

Auditoría interna

2.2.1.2 Por la fecha en que son aplicados los procedimientos

Auditoría preliminar

Auditoría final

2.2.1.3 Por el objetivo que persigue

Auditoría financiera

Auditoría administrativa

Auditoría operacional

Auditoría fiscal

Auditoría forense

Auditoría de sistemas de información

Para fines de esta investigación, éste se circunscribe a la auditoría externa, objetivo del trabajo.

2.3 Auditoría externa

Es el examen crítico sistemático y detallado de un sistema de información de una unidad económica, realizado por una firma de auditores independientes o bien por un Contador Público y Auditor sin vínculos laborales con la misma.

2.3.1 Evaluación del control interno en la auditoría externa

Dentro del examen de auditoría externa se efectúa el estudio y evaluación del control interno con el fin de cumplir con la norma relativa a la ejecución del trabajo, el cual es determinar que el control interno exista y que esté funcionando para que le sirva de base y así determinar el grado de confianza que se va depositar en el control interno a través de la naturaleza, extensión y oportunidad.

La evaluación del sistema de control interno es de importancia para la estructura administrativa contable de una empresa, ya que comprende el plan de organización y todos los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de una empresa con el fin de salvaguardar sus activos, verificar los datos contables y proporcionar seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad. Los elementos de la estructura de control interno:

- a) **Ambiente de control:** El auditor deberá obtener un entendimiento del ambiente de control pues este incluye las funciones, actitudes, conciencia y acciones de los encargados del gobierno corporativo o Dirección, en lo concerniente al control interno de la entidad y su importancia en la misma. El ambiente de control marca el tono de una organización, influyendo en la conciencia de control de su gente, además es el fundamento para un control

interno efectivo brindando disciplina y estructura. Los siguientes elementos se consideran importantes al evaluar el diseño del ambiente de control:

- Estructura organizacional
- Participación de los encargados del gobierno corporativo
- Asignación de autoridad y responsabilidad
- Filosofía y estilo operativo de la administración
- Compromiso hacia la competencia

b) **Sistema de información:** Se refiere a la información financiera que incluye el sistema contable, consiste en los procedimientos y registros establecidos para, iniciar, registrar, procesar e informar transacciones de la entidad y para mantener la rendición de cuentas por los activos, pasivos y patrimonio, evaluando lo siguiente:

- Las clases de transacciones en las operaciones de la entidad que sean importantes para los estados financieros incluyendo estimaciones contables y revelaciones importantes.
- Los procedimientos tanto en sistemas TI (tecnología de información), como manuales que soportan la información y cuentas específicas en los estados financieros respecto de iniciar, registrar, procesar e informar transacciones.

c) **Actividades de control:** Son las políticas y procedimientos adicionales al ambiente de control y sistema de información, que establece la Dirección para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad, ejemplos:

- Autorización
- Revisiones de desempeño
- Procesamiento de información
- Controles físicos
- Segregación de funciones

Para lograr lo anterior, el auditor deberá obtener un entendimiento suficiente de las actividades de control para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración y para diseñar procedimientos adicionales de auditoría que respondan a los riesgos evaluados.

2.4 Auditoría externa de estados financieros

La auditoría de estados financieros o examen de estados financieros, es un servicio profesional, por medio del cual un Contador Público y Auditor, firma o despacho de contadores públicos evalúan cierta información financiera preparada por una entidad económica a la luz de los principios de contabilidad aplicables a la misma.

Técnicamente estados financieros “es una presentación estructurada de la información financiera histórica, incluyendo las notas relativas, con el objetivo de presentar los recursos u obligaciones económicos de una entidad, a una fecha determinada o los cambios ocurridos durante un período de tiempo, de acuerdo con un marco de información financiera. Las notas relativas generalmente comprenden un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa”. (16:28)

Las auditorías externas de estados financieros son efectuadas por auditores independientes quienes debe obtener una seguridad razonable, más no absoluta sobre si los estados financieros tomados en su conjunto, están libres de errores materiales, debido a fraude o por equivocaciones humanas no intencionales.

Como resultado de la auditoría externa de estados financieros, se emite un informe sobre los estados financieros y se comunican según requieran las NIA, los hallazgos de auditoría.

Durante la conducción de una auditoría de estados financieros también se involucra la Dirección y en su caso los encargados del gobierno corporativo, por lo que los mismos

debieran tener el entendimiento de que tienen responsabilidades, en virtud de que son fundamentales para conducir un trabajo como éste.

Esta responsabilidad se basa principalmente sobre la preparación y presentación razonable de los estados financieros de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.

De la misma manera sobre el control interno que la Dirección determine como necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de errores materiales, por fraude o por otras equivocaciones humanas; y también de proporcionarle al auditor acceso a toda la información de que tenga conocimiento la Dirección y que sea relevante para la preparación de estados financieros, así como solicitar a la Dirección información adicional y acceso sin restricción a personas, dentro de la entidad, que determine el auditor como necesaria para obtener evidencia de auditoría.

La evaluación del Control Interno es mencionada en la Carta a la Gerencia y está relacionada con la NIA 260 Comunicación con los responsables del gobierno de la entidad una auditoría no está diseñada para identificar todas las debilidades significativas en el sistema de control financiero interno de la compañía. La revisión de los sistemas de control financiero interno se lleva a cabo únicamente en la medida que se requiera para expresar una opinión sobre los estados financieros de la compañía y, por lo tanto, la revisión, comentarios y recomendaciones derivados de los mismos no se deben considerar necesariamente como una lista general de posibles mejoras al sistema de control financiero interno o de los procedimientos operativos que podría revelar una revisión más exhaustiva.

2.4.1 Entidades económicas

La característica principal de las entidades económicas para fines de información financiera es que cuenten con un patrimonio identificable, separado de todos los demás patrimonios atribuidos a otras entidades.

Usualmente los estados financieros presentan información sobre una entidad económica, la mayoría de las veces la entidad económica tiene las características de una sociedad mercantil. Sin embargo, también se puede preparar información contable para gobiernos, agencias descentralizadas, sociedades, asociaciones civiles, instituciones no lucrativas, fideicomisos y familias de entidades jurídicas.

2.4.2 Usuarios de los estados financieros

Regularmente las personas o clases de persona para quienes el profesional prepara la información financiera auditada es:

- a) Los propietarios de entidades económicas privadas, los accionistas de las sociedades que cotizan y no cotizan en bolsa, banqueros de inversión, operadores de bolsa.
- b) Los acreedores bancarios, arrendadores, proveedores y compañías aseguradoras.
- c) Las autoridades gubernamentales, respecto del cumplimiento de la entidad con sus obligaciones de impuestos dependiendo si es una entidad del sector financiero o público.
- d) Las cámaras y asociaciones a que pertenece la entidad, así como agencias de crédito.

El objetivo de los usuarios interesados en conocer la posición financiera y el desarrollo de la compañía. Una breve descripción se da a continuación de cada uno de los usuarios de los estados financieros:

- a) **Los accionistas:** Les interesa conocer el manejo del patrimonio de la sociedad y los rendimientos que se estén obteniendo, como un medio para juzgar la eficacia de la Dirección.
- b) **Nuevos inversionistas:** Para tomar decisiones adecuadas como posibles accionistas, deben obtener información digna de confianza que les permita conocer la rentabilidad y solvencia de la situación financiera de la compañía, o ante la perspectiva de una fusión o adquisición de negocios.
- c) **Bancos:** Para operaciones de préstamos a corto y largo plazo para determinar la solvencia de sus deudores.
- d) **Acreeedores y proveedores:** Porque pueden contar con mejores elementos de información en la vigilancia de sus créditos y para la ampliación o reducción de los mismos.
- e) **El Estado:** Para exigir el cumplimiento razonable de las leyes tributarias.
- f) **A los Encargados del Gobierno Corporativo y la Dirección:** Porque es una forma de asegurarse que la dirección se ha llevado de acuerdo con las políticas y procedimientos establecidos en la entidad.
- g) **Organismos internacionales:** Para determinar el uso razonable de los fondos donados por ellos y sobre el cumplimiento del convenio firmado con la entidad ejecutora.

2.4.3 Clasificación de los estados financieros

Tomando en cuenta la Norma Internacional de Información Financiera NIIF para las pequeñas y medianas entidades PYMES los estados financieros incluyen:

- a) **Estado de Situación Financiera:** El Estado de Situación Financiera que a veces es denominado balance presenta los activos, pasivos y patrimonio de una entidad en una fecha específica al final del período sobre el que se informa. (15:33)
- b) **Estado del Resultado Integral y Estado de Resultados:** Es cuando se presenta el resultado integral total para una compañía, en un período, es decir, su rendimiento financiero para el período en uno o dos estados financieros, por ejemplo en el estado de resultados se presentarán todas las partidas de ingreso y gasto reconocidas en el período excepto las que estén reconocidas en el resultado integral total fuera del resultado.
- c) **Estado de Cambios en el Patrimonio de los Accionistas:** Es presentar el resultado del período sobre el que se informa de una entidad, las partidas de ingresos y gastos reconocidas en el otro resultado integral para el período, los efectos de los cambios en políticas contables y las correcciones de errores reconocidos en el período y los importes de las inversiones hechas, y los dividendos y otras distribuciones recibidas, durante el período por los inversores en patrimonio. (15:38)

La NIIF para las PYMES indica que si el patrimonio no tuvo movimientos adicionales a decreto de dividendos, cálculo de la reserva legal, este estado puede formar parte del Estado de Resultados y se llamaría Estado del Resultado Integral y Ganancias Acumuladas. Por otra parte si los movimientos son importantes como aumento o disminución de capital, superávit por revaluación u otros, si es necesario realizar separadamente los estados financieros. (15:39)

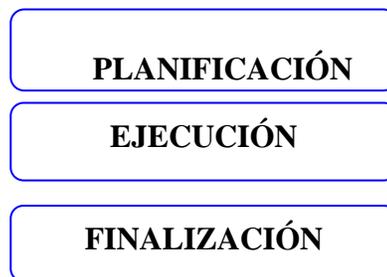
- d) **Estado de Flujos de Efectivo:** Es un estado financiero básico que proporciona información sobre los cambios en efectivo y equivalentes al efectivo de una entidad durante el período sobre el que se informa, que muestra por separado los cambios según procedan de actividades de operación, actividades de inversión y actividades de financiación. (15:40)

- e) **Notas a los Estados Financieros:** Contienen información adicional a la presentada en los estados financieros y en ellas se suministran descripciones narrativas o desmembraciones de tales estados. En dichas notas se incluirá un resumen de las políticas contables más significativas y otras notas explicativas. (15:46)

2.5 Etapas de la auditoría

Para seguir una secuencia lógica de las actividades que permitan desarrollar el trabajo de auditoría de manera eficaz se necesita llevar a cabo las siguientes fases de auditoría:

Figura No. 3
Etapas de la auditoría



FUENTE: Elaboración propia con base en la información extraída de las Normas Internacionales de Auditoría. Agosto 2013

2.5.1 Planificación

“La planificación de una auditoría implica establecimiento de una estrategia global de auditoría en relación con el encargo y el desarrollo de un plan de auditoría”. (16:303)

Cuando se habla de la estrategia general de auditoría, es cuando se establece el alcance, oportunidad y dirección de la auditoría, como una guía para el desarrollo más detallado del plan de auditoría. Establecer la estrategia general para la auditoría varía de acuerdo con el tamaño, complejidad, experiencia previa de la entidad y de los miembros claves del

equipo del trabajo así como de los cambios en circunstancias que ocurran durante el trabajo de auditoría. El plan de auditoría es más detallado en cuanto a que incluye:

- a) **Naturaleza:** Es el propósito, inspección, observación, investigación, confirmación, cálculo y desempeño de procedimientos analíticos.
- b) **Oportunidad o el momento de realización:** Se refiere al tiempo en el cual se desempeñan los procedimientos de auditoría o a la fecha al que se aplica la evidencia de auditoría.
- c) **Extensión:** Lo que se pretende con este término es dar a conocer la extensión de los procesos, el alcance o la cantidad que se abarcará en un procedimiento específico de la auditoría por desempeñar, por ejemplo, tamaño de una muestra.

“Una planificación adecuada de una auditoría de estados financieros contiene los siguientes beneficios que ayudan al auditor a:

- a) Prestar una atención adecuada a las áreas importantes de la auditoría.
- b) Identificar y resolver problemas potenciales oportunamente.
- c) Organizar y dirigir adecuadamente el encargo de auditoría de manera que éste se realice de forma eficaz y eficiente.
- d) Facilita la selección de miembros del equipo del encargo con niveles de capacidad y competencia adecuados para responder a los riesgos previstos, así como la asignación apropiada de trabajo a dichos miembros.
- e) Facilita la dirección y supervisión de los miembros del equipo del encargo y la revisión de su trabajo.
- f) Facilita, en su caso, la coordinación del trabajo realizado por auditores de componentes y expertos.” (16:303)

2.5.2 Ejecución

En esta fase se desarrollan los procedimientos de auditoría que el auditor considere oportunos y necesarios para sustentar el trabajo, realizando pruebas de auditoría sustantivas (analíticas y de detalle) y pruebas de cumplimiento. Para esta etapa la NIA proporciona algunas normas que servirán de apoyo durante el transcurso de la auditoría. Ejemplos:

- a) NIA 230 Documentación de Auditoría
- b) NIA 500-599 Evidencia de Auditoría
- c) NIA 600-699 Utilización del trabajo de terceros

2.5.3 Finalización

En esta etapa, el auditor recopila toda la información obtenida en la etapa anterior y la analiza para llegar a conclusiones acerca de lo observado, revisa papeles de trabajo, prepara informes, discute borradores y documenta las conclusiones de la auditoría. La NIA 700-799 Conclusiones y dictamen de auditoría y la NIA 800-899 Áreas especializadas son bases que técnicamente ayudan en la culminación de la auditoría.

2.6 Normas relacionadas con el tema

En este inciso, se pretende dar a conocer la norma internacional y la relación que se tiene con los aspectos a considerar en la elaboración de la propuesta de servicios de auditoría externa de estados financieros, objetivo de este trabajo.

2.6.1 Normas Internacionales de Control de Calidad NICC 1

Aplica a todas las firmas de profesionales de la contabilidad con respecto a las auditorías y revisiones de estados financieros así como otros encargos que proporcionan un grado de

seguridad y servicios relacionados. La naturaleza y extensión de las políticas y de los procedimientos desarrollados por cada firma de auditoría para cumplir esta NICC dependerán de diversos factores, tales como la dimensión de la firma de auditoría y sus características de funcionamiento así como de su pertenencia o no a una red. (16:59)

El objetivo de la firma de auditoría es establecer y mantener un sistema de control de calidad que proporcione una seguridad razonable de que:

- La firma auditora y su personal cumplen las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y
- Los informes emitidos por la firma de auditoría o por los socios de los encargos son adecuados en función de las circunstancias.

El control de calidad al personal de la firma de auditoría incluye una descripción de las políticas y procedimientos de control de calidad, de los objetivos que se pretenden alcanzar, así como el mensaje de que cada persona tiene una responsabilidad personal en relación con la calidad y que se espera que cumpla dichas políticas y procedimientos. (16:77)

La firma de auditoría debe establecer y mantener un sistema de control de calidad que comprenda políticas y procedimientos que contemplen los siguientes elementos:

- a) **Responsabilidad de liderazgo en la calidad dentro de la firma de auditoría**
En este elemento se debe dar a conocer al personal que la calidad en la realización de los encargos es esencial. Por lo que “el fomento de una cultura interna orientada a la calidad depende de actuaciones claras, congruentes y frecuentes de mensajes procedentes de todos los niveles de la dirección de la firma de auditoría”. (16:77)

- b) **Requerimientos de ética aplicable:** La firma de auditoría debe de recalcar al personal los principios fundamentales de la ética profesional según el Código del IFAC con el fin de identificar amenazas y establecer salvaguardas.
- c) **Aceptación y continuidad de las relaciones con clientes y de encargos específicos:** En la aceptación y continuidad de las relaciones con los clientes y de encargos específicos la firma de auditoría establecerá políticas y procedimientos diseñados para proporcionar una seguridad razonable de que únicamente iniciará o continuará relaciones y encargos en los que la firma de auditoría:
- tenga competencia para realizar el encargo y capacidad, incluidos el tiempo y los recursos para hacerlo,
 - cumpla con los requerimientos de ética aplicable y haya considerado la integridad del cliente; y
 - no disponga de información que lleve a concluir que el cliente carece de integridad. (16:61)
- d) **Recursos humanos:** La firma auditora debe proporcionar seguridad razonable de que dispone de suficiente personal con la competencia, capacidad y el compromiso con los principios de ética necesarios para realizar los encargos de auditoría de conformidad con normas profesionales para que el socio responsable pueda firmar informes adecuados en función de las circunstancias. (16:68)
- e) **Realización de los encargos:** Se abordarán las cuestiones pertinentes para favorecer la congruencia en la calidad de la realización de los encargos, las responsabilidades de supervisión y de revisión.
- f) **Seguimiento:** La firma de auditoría debe establecer un proceso de seguimiento y monitoreo que indiquen que las políticas y procedimientos relativos al sistema de control de calidad son pertinentes, adecuados y operan eficazmente. (16:73)

2.6.2 NIA 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con Normas Internacionales de Auditoría

Esta norma es una de las normas principales de este documento. La norma trata de las responsabilidades que tiene el auditor independiente cuando realiza una auditoría de estados financieros de conformidad con las NIA. Explica la naturaleza y alcance de una auditoría diseñada para permitir que el auditor alcance los objetivos. (16:95)

“El objetivo de una auditoría de este tipo, es incrementar el grado de confianza que los usuarios depositan en los estados financieros. Esto se logra a través de la expresión de una opinión del auditor sobre si los estados financieros están preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco de información financiera aplicable.” (16:95)

Lo importante en esta NIA es evaluar el riesgo de auditoría que es el riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros contienen incorrecciones materiales. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de incorrección material y del riesgo de detección. (16:106)

2.6.3 NIA 210 Acuerdo de los términos del encargo de auditoría

Aborda las responsabilidades que tiene el auditor al acordar los términos del encargo de auditoría con la dirección y, cuando proceda con los responsables del gobierno de la entidad. Ello incluye determinar si concurren ciertas condiciones previas a la auditoría cuya responsabilidad corresponde a la dirección o al gobierno.

El objetivo del auditor en esta NIA es aceptar o continuar con un encargo de auditoría únicamente cuando se haya acordado la premisa que la auditoría se va a realizar mediante: la determinación si concurren las condiciones previas a una auditoría y la confirmación de que existe una comprensión común por parte del auditor y de la dirección, y cuando proceda los responsables del gobierno de la entidad.

a) **Condiciones previas para una auditoría:** Para determinar si concurren las condiciones previas a la auditoría, el auditor:

- Determinará si el marco de información financiera que se utilizará para la preparación de los estados financieros es aceptable; y
- Obtendrá la confirmación de la dirección de que ésta reconoce y comprende su responsabilidad en relación con: la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable, y la necesidad de proporcionar al auditor: Acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material. Información adicional que pueda solicitar al auditor a la dirección para los fines de la auditoría; y Acceso limitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.

b) **Aceptación de una modificación en los términos del encargo de auditoría:** El auditor no aceptará una modificación de los términos del encargo de auditoría si no existe una justificación razonable para ello.

Si, antes de finalizar el encargo de auditoría, se solicita al auditor que convierta el encargo de auditoría en un encargo que ofrezca un menor grado de seguridad, el auditor determinará si existe una justificación razonable para ello.

Si se cambian los términos del encargo de auditoría, el auditor y la dirección acordarán y harán constar los nuevos términos del encargo en una carta de encargo u otra forma adecuada de acuerdo escrito.

Si el auditor no puede aceptar un cambio de los términos del encargo de auditoría y la dirección no le permite continuar con el encargo de auditoría original, el auditor procederá del siguiente modo:

- Renunciará al encargo de auditoría, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables lo permiten; y

- Determinará si existe alguna obligación, contractual o de otro tipo de informar de las circunstancias a otras partes tales como los responsables del gobierno de la entidad, los propietarios o las autoridades reguladores.

2.6.4 NIA 220 Control de calidad de la auditoría de estados financieros

El objetivo del auditor en esta norma, es implementar procedimientos de control de calidad relativos al encargo que le proporcionen una seguridad razonable de que la auditoría cumple con las normas profesionales y los requerimientos legales y reglamentarios aplicables; y el informe emitido por el auditor es adecuado en función de las circunstancias.

- a) **Aceptación y continuidad de las relaciones con el cliente y de encargos de auditoría:** Esta norma así como la ISQC 1 menciona que el socio del trabajo deberá quedar satisfecho de que se han seguido los procedimientos apropiados con respecto de la aceptación y continuación de las relaciones de clientes y de los trabajos de auditoría y deberá determinar que las conclusiones alcanzadas al respecto son apropiadas como por ejemplo:
- La integridad de los principales propietarios, de los miembros clave de la dirección y de los responsables del gobierno de la entidad.
 - Si el equipo del encargo tiene la competencia requerida para realizar el encargo de auditoría y tiene la capacidad necesaria, incluidos en el tiempo y los recursos;
 - Si la firma de auditoría y el equipo del encargo pueden cumplir los requerimientos de ética aplicables; y
 - Cuestiones significativas que hayan surgido durante el encargo de auditoría en curso o anterior, y sus implicaciones para la continuidad de la relación.

2.6.5 NIA 240 Responsabilidades del auditor en la auditoría de estados financieros con respecto al fraude

Esta Norma trata de las responsabilidades del auditor en relación con el fraude en una auditoría de estados financieros. Los errores en los estados financieros pueden surgir ya sea por fraude o por error. El factor distintivo entre fraude y error es si la acción fundamental que produce el error en los estados financieros es intencional.

- a) **Incapacidad del auditor para continuar el trabajo:** La norma indica que si como consecuencia de una incorrección debida a fraude o a indicios de fraude, el auditor se encuentra con circunstancias excepcionales que llevan a poner en duda su capacidad para seguir realizando la auditoría:
- Determinará las responsabilidades profesionales y legales aplicables en función de las circunstancias, lo que incluye determinar si existe un requerimiento de que el auditor informe a la persona o personas que realizaron su nombramiento o, en algunos casos, a las autoridades reguladoras;
 - Considerará si procede renunciar al encargo, si las disposiciones legales o reglamentarias aplicables así lo permiten;
 - Si el auditor renuncia: Discutirá con el nivel adecuado el retiro del auditor del trabajo y las razones para el retiro; y determinar si hay un requerimiento profesional o legal para reportar a la persona el retiro del auditor del trabajo y las razones del cambio.

2.6.6 NIA 300 Planificación de la auditoría de estados financieros

El objetivo de la norma es que el auditor planifique la auditoría con el fin de que sea realizada de manera eficaz. La planificación de una auditoría implica el establecimiento de una estrategia global de auditoría en relación con el encargo y el desarrollo de un plan de auditoría.

- a) **Actividades preliminares del encargo:** El auditor llevará a cabo las siguientes actividades al comienzo del encargo de auditoría actual:
- Aplicación de los procedimientos requeridos por la NIA 220 relativos a la continuidad de las relaciones con clientes y el encargo específico de auditoría.
 - Evaluación del cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables incluidos los relativos a la independencia, de conformidad con NIA 220.
 - Establecimiento de un acuerdo de los términos del encargo, tal como requiere la NIA 210.
 - Una consideración adicional en encargos de auditorías iniciales es la comunicación con el auditor predecesor, cuando se haya producido un cambio de auditores, en cumplimiento de los requerimientos de ética aplicables. Por ejemplo, revisar papeles de trabajo salvo que las disposiciones legales lo prohíban.

2.6.7 NIA 402 Consideraciones de auditoría relativas a una entidad que utiliza una organización de servicios

El objetivo de esta norma es que “el auditor obtenga conocimiento suficiente de la naturaleza y significatividad de los servicios prestados por la organización de servicios y de su efecto en los controles internos de la entidad usuaria relevantes para la auditoría, para identificar y valorar los riesgos de error de incorrección material, así también diseñar y desempeñar procedimientos de auditoría para responder a dichos riesgos”. (16:435)

Las fuentes de información sobre la naturaleza de los servicios prestados por una organización de servicios puede estar disponible en:

- a) “Manuales de usuario
- b) Descripción del sistema

- c) Manuales técnicos
- d) El contrato o acuerdo de nivel de servicio entre la entidad usuaria y la organización de servicios
- e) Reportes de las organizaciones de servicios, auditores internos o autoridades reguladoras sobre los controles en la organización de servicios.
- f) Reportes del auditor del servicio, incluyendo cartas de recomendaciones a la administración, de estar disponibles”. (16:442)

Los ejemplos de servicios de organizaciones de servicios que son relevantes a la auditoría incluyen:

- a) “La llevanza de los registros contables de la entidad usuaria
- b) La gestión de activos.
- c) El inicio, registro o procedimiento de transacciones en calidad de agente de la entidad usuaria”. (16:442)

2.6.8 NIA 450 Evaluación de las incorrecciones identificadas durante la realización de la auditoría

“Esta norma, trata de la responsabilidad del auditor de evaluar el efecto de errores materiales identificados en la auditoría y las incorrecciones no corregidas en los estados financieros”. (16:460) “La norma define como incorrección a la diferencia entre la cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o información revelada requerida respecto de dicha partida de conformidad con el marco de información financiera aplicable”. (16:460)

Las incorrecciones se pueden deber a errores o fraudes. Las incorrecciones pueden ser el resultado de:

- a) “Una inexactitud al recoger o procesar los datos en los cuales se preparan los estados financieros,

- b) Una omisión de una cantidad o información a revelar,
- c) Una estimación contable incorrecta por no considerar hechos o por una interpretación claramente errónea de los mismos;
- d) Juicios de la dirección en relación con estimaciones contables que el auditor considera razonables o la selección y aplicación de políticas contables que el auditor considera inadecuadas. (16:463)

2.6.9 NIA 500 Evidencia de Auditoría

“Trata de la responsabilidad del auditor de diseñar y desempeñar procedimientos de auditoría para obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoría para obtener conclusiones razonables en la cuales basar la opinión del auditor”. (16:473)

“La evidencia de auditoría es la información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. La evidencia de auditoría incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información”. (1:474)

“Cuando se dice evidencia suficiente se refiere a la cantidad de evidencia de auditoría necesaria dependiendo de la valoración del auditor del riesgo de incorrección material. Cuando se dice evidencia apropiada o adecuada es la medida cualitativa de la evidencia de auditoría es decir relevante y confiable para fundamentar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor”. (15:474)

2.6.10 NIA 501 Evidencia de Auditoría – Consideraciones específicas para determinadas áreas

El objetivo de esta norma es que el auditor obtenga evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre las siguientes cuestiones:

- a) **La realidad y el estado de las existencias:** Indica que “es obligatoria la presencia en el recuento físico de las existencias de inventario. Si por ejemplo las existencias custodiadas y controladas por un tercero son materiales para los estados financieros el auditor solicitará confirmación al tercero respecto de las cantidades y el estado de las existencias que mantiene en nombre de la entidad”. (16:495)
- b) **La totalidad de los litigios y reclamaciones en los que interviene la entidad:** “El auditor diseñará y aplicará procedimientos de auditoría con el fin de identificar los litigios y las reclamaciones que afecten a la entidad y que puedan originar un riesgo de incorrección material. El auditor realizará indagaciones ante la dirección y asesores jurídicos internos. Además revisará las actas de reuniones de los responsables del gobierno de la entidad y de la correspondencia entre la entidad y sus asesores jurídicos externos y revisión de las cuentas de gastos jurídicos”. (16:495)
- c) **La presentación y revelación de la información por segmentos de conformidad con el marco de información financiera aplicable:** “El auditor obtendrá evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la presentación y revelación de la información por segmentos y la obtención de conocimiento de los métodos utilizados por la dirección para la determinación de la información por segmentos. También el auditor debe aplicar procedimientos analíticos u otros procedimientos de auditoría adecuados teniendo en cuenta las circunstancias”. (16:495)

2.6.11 NIA 505 Confirmaciones externas

Trata de que el auditor realice procedimientos de confirmación externa para obtener evidencia de auditoría, ya que esta evidencia es más relevante y fiable cuando se obtiene de fuentes independientes externas a la entidad. Entre los tipos de confirmaciones están:

- a) **“Confirmación externa:** Evidencia de auditoría obtenida mediante una respuesta directa escrita de un tercero (la parte confirmante) dirigida al auditor, en formato papel, en soporte electrónico u otro medio.
- b) **Solicitud de confirmación positiva:** Solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al auditor, indicando si está o no de acuerdo con la información incluida en la solicitud, o facilite la información solicitada.
- c) **Solicitud de confirmación negativa:** Solicitud a la parte confirmante para que responda directamente al auditor únicamente en caso de no estar de acuerdo con la información incluida en la solicitud.
- d) **Sin contestación:** Falta de respuesta, o respuesta parcial, de la parte confirmante, a una solicitud de confirmación positiva, o una solicitud de confirmación devuelta sin entregar.
- e) **Contestación en disconformidad:** Respuesta que pone de manifiesto una discrepancia entre la información sobre la que se solicitó confirmación a la parte confirmante, o aquella contenida en los registros de la entidad, y la información facilitada por la parte confirmante”. (16:509)

2.6.12 NIA 510 Encargos iniciales de auditoría – Saldos de Apertura

La NIA menciona la responsabilidad que tiene el auditor en relación con los saldos de apertura en un encargo inicial de auditoría. Para esto, “el objetivo del auditor consiste en obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los saldos de apertura contienen incorrecciones que puedan afectar de forma material a los estados financieros del período actual. Así también, si se han aplicado de manera uniforme en los estados financieros del período actual, las políticas contables reflejadas en los saldos de apertura o si los cambios efectuados en ellas se han registrado, presentado y revelado adecuadamente de conformidad con el marco de información financiera aplicable”. (16: 522)

2.6.13 NIA 520 Procedimientos Analíticos

“Esta norma trata de la responsabilidad que tiene el auditor de diseñar y aplicar, en una fecha cercana a la finalización de auditoría, procedimientos analíticos que faciliten alcanzar una conclusión global sobre si los estados financieros son congruentes con su conocimiento de la entidad. Así también la obtención de evidencia de auditoría relevante y fiable mediante la utilización de procedimientos analíticos y sustantivos”. (16:535)

2.6.14 NIA 530 Muestreo de Auditoría

“Esta norma se aplica cuando el auditor ha decidido emplear el muestreo de auditoría en la realización de procedimientos de auditoría. Se utiliza el muestreo estadístico y no estadístico para diseñar y seleccionar la muestra de auditoría realizar pruebas de controles y de detalle así como evaluar los resultados de la muestra”. (16:546)

“El riesgo de muestreo que interviene en esta norma es el riesgo de que la conclusión del auditor basada en una muestra pueda diferir de la que obtendría aplicando el mismo procedimiento de auditoría a toda la población”. (16:548)

2.6.15 NIA 540 Auditoría de estimaciones contables, incluidas las de valor razonable y de la información relacionada a revelar

Algunas partidas de los estados financieros no pueden medirse con exactitud, sino solo estimarse. A los efectos de esta NIA, dichas partidas de los estados financieros se denominan estimaciones contables. La naturaleza y fiabilidad de la información de la que dispone la dirección como base para la realización de una estimación contable es muy variada, lo cual afecta al grado de incertidumbre en la estimación asociado a las estimaciones contables. El grado de incertidumbre en la estimación afecta, a su vez, al riesgo de incorrección material en las estimaciones contables, incluida la susceptibilidad a un sesgo de la dirección.

El objetivo de la medición de las estimaciones contables puede variar en función del marco de información financiera aplicable y de la partida financiera sobre la que se informa. En el caso de algunas estimaciones contables el objetivo de la medida es pronosticar el desenlace de una o más transacciones, hechos o condiciones, lo que da lugar a la necesidad de una estimación contable. En el caso de otras estimaciones contables, incluidas muchas de las estimaciones contables del valor razonable, el objeto de la mediciones diferente, y se expresa en términos del valor de una transacción actual o de una partida de los estados financieros basado en las condiciones existentes en la fecha de la medición, como el precio de mercado estimado de un determinado tipo de activo o pasivo. (16:567)

2.6.16 NIA 550 Partes vinculadas

Varias de las transacciones con partes vinculadas se producen en el curso normal de los negocios. “La naturaleza de las relaciones y transacciones con partes vinculadas puede, en algunas circunstancias, dar lugar a mayores riesgos de incorrección material en los estados financieros que las transacciones con partes no vinculadas”. (16:621) Los objetivos del auditor para las partes vinculadas son:

- a) “Obtener el conocimiento suficiente de las relaciones y transacciones realizadas con las partes vinculadas para poder reconocer los factores de riesgo de fraude debidos a las relaciones y transacciones con partes vinculadas, que sean relevantes para la identificación y valoración de riesgos de incorrección material debida a fraude y para poder concluir sobre la base de la evidencia de auditoría obtenida, si los estados financieros, en la medida en que se vean afectados por dichas relaciones y transacciones logran la presentación fiel o no inducen a error (en el caso de marcos de cumplimiento).
- b) Asimismo la obtención de evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si las relaciones y transacciones con las partes vinculadas se han identificado,

contabilizado y revelado adecuadamente en los estados financieros, de conformidad con dicho marco”. (16:623)

2.6.17 NIA 560 Hechos posteriores al cierre

Esta Norma Internacional de Auditoría, “trata de la responsabilidad que tiene el auditor con respecto a los hechos posteriores al cierre, en una auditoría de estados financieros. El auditor tiene como objetivo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si los hechos ocurridos entre la fecha de los estados financieros y la fecha del informe de auditoría y que requieran un ajuste de los estados financieros o su revelación en estos, se han reflejado adecuadamente en los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable”. (16:655)

“Así también el auditor debe de reaccionar adecuadamente ante los hechos que lleguen a su conocimiento después de la fecha del informe de auditoría y que, de haber sido conocidos por el auditor a dicha fecha, le podrían haber llevado a rectificar el informe de auditoría”. (16:656)

2.6.18 NIA 570 Empresa en funcionamiento

Esta norma anteriormente se llamaba negocio en marcha y “trata de las responsabilidades que tiene el auditor en la auditoría de estados financieros en relación con la utilización por parte de la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación de los estados financieros”. (16:670)

“La valoración por parte de la dirección de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento implica la formulación de un juicio, en un determinado momento, sobre los resultados futuros, inciertos por naturaleza, de hechos o de condiciones”. (16:671)

“El auditor tiene el objetivo y la responsabilidad de obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre la idoneidad de la utilización por parte de la dirección de la hipótesis de empresa en funcionamiento para la preparación y presentación de los estados financieros, así como de determinar si existe alguna incertidumbre material con respecto a la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento y otro objetivo del auditor es determinar las implicaciones para el informe de auditoría.

Esta responsabilidad existe aún en el caso de que el marco de información financiera utilizado para la preparación de los estados financieros no contenga un requerimiento explícito de que la dirección realice una valoración específica de la capacidad de la entidad para continuar como empresa en funcionamiento”. (16:671)

2.6.19 NIA 580 Manifestaciones escritas

Esta norma trata de que “el auditor obtenga manifestaciones escritas de la dirección, y, cuando proceda, de los responsables del gobierno corporativo sobre si ha cumplido la responsabilidad de preparar los estados financieros, de que la dirección ha proporcionado al auditor toda la información y el acceso pertinente, de conformidad con lo acordado en los términos del encargo de auditoría y que todas las transacciones se han registrado y reflejado en los estados financieros”. (16:691)

2.6.20 NIA 600 Consideraciones especiales – Auditorías de estados financieros de grupos (incluido el trabajo de los auditores de los componentes)

Se refiere a consideraciones especiales que se aplican en las auditorías de grupos, y en concreto, aquellas en las que participan los auditores de los componentes.

Para fines de la NIA, componente es una entidad o unidad de negocio cuya información financiera se prepara por la dirección del componente o del grupo para ser incluida en los estados financieros del grupo.

- a) **Aceptación y continuidad:** Para propósitos de esta NIA, el equipo de trabajo a cargo de la auditoría de un grupo debe obtener un entendimiento del grupo, sus componentes y su entorno, lo suficientemente amplio para identificar componentes que sean probablemente, componentes significativos.

Si el socio a cargo del trabajo del grupo concluye que no es posible para el grupo de trabajo obtener evidencia suficiente y apropiada de auditoría debido a las restricciones impuestas por la administración del grupo y el efecto de esto puede resultar una abstención de opinión. El socio debe, en el caso de un trabajo nuevo, no aceptarlo y si es un trabajo recurrente, rechazarlo cuando el retiro sea posible según la legislación aplicable.

En el caso de que disposiciones legales o reglamentarias prohíban al auditor rechazar el encargo, después de haber realizado la auditoría de estados financieros del grupo, debe abstenerse de opinar en la medida de lo posible.

2.6.21 NIA 620 Utilización del trabajo de un experto del auditor

Esta norma detalla las responsabilidades del auditor con respecto al trabajo de una persona u organización en un campo de especialidad distinto al de la contabilidad o la auditoría, cuando el trabajo se utiliza para ayudar al auditor a obtener suficiente evidencia adecuada de auditoría.

En los acuerdos con el experto del auditor y cuando el auditor necesite ayuda de un experto es importante que documente mediante un convenio los asuntos considerados en el trabajo, por ejemplo:

- a) La naturaleza, alcance y objetivos del trabajo.
- b) Las funciones y responsabilidades respectivas del auditor y del experto;

- c) La naturaleza, el momento de realización y alcance de la comunicación entre el auditor y el experto incluyendo la forma que tendrá cualquier informe proporcionado por el experto; y
- d) La necesidad de que el experto cumpla los requerimientos de confidencialidad.

2.6.22 NIA 700 Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros

“Esta Norma Internacional de Auditoría, trata de la responsabilidad que tiene el auditor de formarse una opinión sobre los estados financieros. También trata de la estructura y el contenido del informe de auditoría emitido como resultado de una auditoría de estados financieros”. (16:802)

“El objetivo de esta norma es la formación de una opinión sobre los estados financieros basada en una evaluación de las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida y la expresión de dicha opinión con claridad mediante un informe escrito en el que también se describa la base en la que se sustenta la opinión”. (16:803)

“La NIA 705 Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente y la NIA 706 Párrafo de énfasis y párrafos sobre otras cuestiones en el informe emitido por un auditor independiente tratan del modo en que la estructura y el contenido del informe de auditoría se ven afectados cuando el auditor expresa una opinión modificada o incluye un párrafo de énfasis o un párrafo sobre otras cuestiones en el informe de auditoría”. (16:802)

En la NIA 710 información comparativa – Cifras correspondientes de períodos anteriores y estados financieros comparativos, el auditor tiene como objetivo obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada sobre si la información comparativa incluida en los estados financieros se presenta, en todos los aspectos materiales, de conformidad con los

requerimientos del marco de información financiera aplicable, relativos a la información comparativa y de emitir un informe de conformidad con las responsabilidades del auditor.

En la NIA 720 “Responsabilidad del auditor con respecto a otra información incluida en los documentos que contienen los estados financieros auditados el objetivo del auditor es responder adecuadamente cuando los documentos que contienen los estados financieros auditados y el correspondiente informe de auditoría incluyen otra información que pueda menoscabar la credibilidad de los estados financieros y del informe de auditoría”. (16:905)

2.6.23 NIA 810 Encargos para informar sobre estados financieros resumidos

La norma trata sobre las responsabilidades del auditor relacionadas con un trabajo para dictaminar estados financieros condensados derivados de los estados financieros auditados por el mismo auditor. Condensado significa que contiene menos detalle de lo normal también se conocen como estados financieros resumidos.

En la aceptación del trabajo y de acuerdo con esta NIA, el auditor podrá aceptar un trabajo para dictaminar estados financieros condensados, sólo cuando éste haya sido contratado para llevar a cabo una auditoría de estados financieros de la cual se derivan los estados financieros condensados. En este tipo de trabajo el auditor debe determinar si los criterios aplicados son aceptables y obtener el acuerdo de la Dirección que reconoce y entiende la responsabilidad:

- a) En la preparación de los estados financieros condensados de acuerdo con los criterios aplicados.
- b) De poner a disposición, sin demasiada dificultad, los estados financieros auditados a los usuarios de los estados financieros condensados, o bien si la legislación estipula que los estados financieros auditados no necesitan ser puestos a disposición de los usuarios de los estados financieros condensados y

establece los criterios para la preparación de los condensados, describir dicha normatividad.

- c) De incluir el dictamen del auditor sobre los estados financieros condensados e indicar que el auditor los ha dictaminado.
- d) Acordar con la Dirección el formato de la opinión que se exprese sobre los estados financieros condensados.

CAPÍTULO III

ASPECTOS A CONSIDERAR EN LA PROPUESTA DE SERVICIOS DE AUDITORÍA EXTERNA DE ESTADOS FINANCIEROS

Lo que se pretende en este capítulo es dar a conocer los aspectos esenciales que debe contener una propuesta de servicios de auditoría externa de estados financieros antes, durante y al final de la misma. Para esto se tomará en cuenta de manera general los lineamientos de las Normas Internacionales de Auditoría ya que las mismas no mencionan alguna guía técnica concreta que desarrolle en su totalidad el tema; sin embargo, existen algunas normas, como por ejemplo, la NIA 200 y 210 que son de mayor importancia para este tema y que además son las que más se asemejan al desarrollo y elaboración de la propuesta de servicios.

Con la ayuda de estas normas se extraerá lo substancial entrelazando aspectos técnicos de la norma, experiencia profesional, bibliografía primaria y secundaria relacionada con el contenido para que el profesional ya sea en forma individual o por medio de una firma de auditores pueda desenvolverse en la profesión iniciando con un convenio de trabajo que contenga un servicio de alta calidad.

3.1 Servicio profesional prestado con calidad

Un servicio profesional prestado con calidad, es aquel que satisface ampliamente las necesidades y expectativas de la persona que haya contratado el servicio.

Para prestar un servicio con calidad se debe indicar a los departamentos de apoyo de la organización (aquellos que no tienen contacto directo con el cliente, pero que apoyan a las áreas que sí lo tienen) que su función es muy importante para poder servir con calidad a los clientes. Si un departamento de apoyo no realiza sus funciones como es debido, la falla se verá reflejada en el servicio que se presta al cliente.

Se debe estar consciente de que el cliente no siempre tiene la razón y la función de un prestador de servicios profesionales es la de orientar a sus clientes, para que tomen las mejores decisiones sobre la base de un análisis profundo de la situación particular en cada circunstancia. No debe caerse en el error de darle siempre la razón al cliente, principio en el que se basan los vendedores no profesionales y muchas veces con falta de ética. El vendedor de servicios profesionales debe ser honesto, íntegro y ético; tiene que poner su habilidad al decirle al cliente que no tiene la razón, si tal es el caso.

3.1.1 Satisfacción del cliente

Para medir la satisfacción de los clientes de una organización, existen algunas preguntas esenciales que deben ser contestadas por los funcionarios que tienen contacto directo con clientes; su propósito se dirige a detectar fallas y puntos débiles en la prestación del servicio contratado y así actuar en consecuencia.

3.1.2 Ofrezca lo que puede cumplir

Quién ofrezca servicios profesionales debe conocer sus capacidades, fortalezas y debilidades, así como las de su organización, por ejemplo:

- a) Tiempo de entrega de informes.
- b) Efectividad de los tiempos y posibilidades de reunirse con los clientes.
- c) Horario de atención y otros.

Cuando no se cumple con lo ofrecido el servicio profesional deja mucho que desear, lo que se traduce en pérdida del cliente, proyección de imagen negativa, probables reclamos posteriores y desprestigio de la empresa de servicios profesionales.

3.1.3 Importancia de la imagen y presentación

La presentación del personal, de los mensajes escritos dirigidos a los clientes actuales y potenciales y a las demás personas relacionadas con la empresa de servicios debe ser de gran calidad, ya que con base en ello se emiten juicios sobre la organización que pueden ser determinantes para la captación y conservación de clientes. Por ejemplo:

- a) **Papelería:** Toda la papelería que se entregue debe presentar características de la firma. La papelería impresa es la propia imagen de la empresa, los clientes deben reconocer inmediatamente cualquier documento que reciban de la empresa por la presentación y uniformidad en cuanto a logos, colores, imágenes, gráficas, tipo de letra, impresión y distribución intentando coordinar los colores de la oficina con los de la papelería.
Estudiar cada una de las piezas de papelería que se utilizan en la empresa, papel cartas, sobre, tarjetas de presentación, carpetas de informes, recibos de honorarios y preguntarse si evocan a una empresa dinámica o, por el contrario, pesada, tediosa o poco interesante.
- b) **Los informes a clientes:** Las sugerencias que se deben tomar en cuenta para la elaboración de los informes a clientes son:
 - Definir e informar lo que efectivamente requiere el cliente.
 - Precisar y tener presente la utilización de los informes: quién los ocupará, quién los analizará, a quién se distribuirán y con qué propósito.
 - Cuidar que la redacción sea clara, sencilla, suficiente y entendible para los lectores.
 - Puntualidad, cumpliendo con las fechas comprometidas.
 - Asegurarse de que el informe sea óptimo de forma y fondo.
- c) **Folletos de publicidad:** El contenido del folleto debiera lograr captar la atención del público al que van dirigidos, además deben expresar el profesionalismo con el que se trabaja en la empresa.

El auditor puede enviar a los clientes o, en respuesta a una petición no buscada, folletos, y directorios de la firma, donde podría consignar una relación de los servicios prestados formulada en términos reales y objetivos, así como los nombres de los socios, dirección de las oficinas y nombres y direcciones de las firmas internacionales representadas en Guatemala entre otros datos que puedan servir para edificar al cliente o al solicitante de la información sobre las características y el perfil del auditor.

Según el Código de Ética internacional emitido por el IFAC, indica que si el CPA en la práctica tiene duda sobre si es apropiado hacer publicidad o comercializar los servicios, deberá consultar con el organismo profesional apropiado del país.

Una empresa de servicios utiliza folletos de uso general, los cuales están dirigidos para los clientes potenciales, con este tipo de folletos se dan a conocer, tanto a los clientes potenciales como actuales como al público en general, aspectos de la empresa en forma detallada o informal como se quiera, por ejemplo:

- Historia de la empresa y posicionamiento en el mercado.
- Oportunidad de desarrollo.
- Capacitación en el trabajo y posibilidades de crecer.
- Localización.
- Medio ambiente en la oficina.

Todos los folletos deben incluir datos, nombre, teléfono, horario de la persona para que el interesado pueda ponerse en contacto y poder obtener mayor información. Estos datos deben figurar en un lugar visible, de preferencia con un tipo de letra distinto para que llamen la atención del lector.

- d) **Página web:** Para estar al día con la tecnología se sugiere que la empresa de servicios cree un sitio web en el internet donde la persona interesada pueda conocer fácilmente a la firma de auditoría.

- e) **El teléfono y la recepción:** Tener varias líneas de teléfono es aconsejable para que los clientes puedan comunicarse sin dificultad con la empresa. El tiempo de respuesta debe ser mínimo. Si la persona que busca no está, la secretaria debe preguntar si desea ser atendido por otra persona. De esta manera el cliente sabrá que no ha perdido el tiempo con esa llamada.
Tener presente que cualquier asunto por el que CPA sea requerido es importante para los clientes y puede representar, además de la satisfacción del cliente, nuevos servicios o la ampliación de los ya existentes.
- f) **Imagen y presentación de los empleados:** De igual forma también es importante la imagen y presentación de cada uno de los empleados que conforman la empresa. En el caso de los hombres debieran llegar dónde el cliente con su traje formal oscuro, zapatos bien lustrados, calcetines del mismo color del pantalón y cabello corto. Las mujeres con vestido, falda o pantalón formal y saco, maquillaje discreto.

3.2 Elementos a considerar para hacer una propuesta ganadora

Antes de mencionar los principales procedimientos que se ejecutan en la propuesta de servicios de auditoría, se abordarán de los 3 elementos principales a considerar para hacer que la propuesta de auditoría sea ganadora la cual reportaría beneficios mutuos, al cliente al personal de la firma y a la misma firma.

3.2.1 Preparación de la venta del servicio

La preparación de la venta de un servicio profesional es fundamental, para cerrar con un cliente prospectivo. Si es posible, y en un marco de ética profesional, se debe intentar recabar información sobre el prospecto antes de la primera cita, para ello se puede preguntar a clientes, colegas, abogados y otras personas que tengan contactos con el cliente prospectivo.

3.2.2 Discreción y confidencialidad

El vendedor de servicios profesionales, frecuentemente tiene contacto con los clientes por lo que irá ganando la confianza de los mismos, y existe la probabilidad de que, en un momento dado, alguno de ellos le confíe asuntos personales. Si esto llegara a suceder es indispensable guardar absoluta discreción en lo que respecta a este tipo de asuntos, ya que una falta en este renglón es imperdonable para el cliente a quien le molestaría la falta de ética y la seriedad del asesor o auditor de servicios profesionales.

3.2.3 Realización de una presentación ejecutiva ante la Junta Directiva

Adicionalmente, al enviar la propuesta de servicios al cliente en un sobre membretado con el mensajero, es bueno, si el cliente lo permite, realizar una presentación ejecutiva de la propuesta y exponerla a la Junta Directiva, ya que es algo diferente que crea un valor agregado, pues el cliente le pone más interés y más atención a que la tenga que leer por sí solo.

3.3 Lineamientos previos al elaborar la propuesta de servicios

3.3.1 Contacto con el cliente potencial o prospectivo

Regularmente un cliente prospectivo es un posible cliente que tiene la necesidad de algún servicio profesional y que por ello busca una firma de auditores independientes para cotizar los servicios. Los clientes prospectivos se pueden identificar por la forma en que solicitan los servicios que puede ser:

- a) El cliente envió una carta para cotizar los servicios de auditoría por medio de correo, e-mail, fax, entre otros.
- b) El cliente vía telefónica solicitó los servicios.

- c) El cliente fue referido por algún compañero, profesional que conoce a la firma de auditores independientes, al socio principal o algún profesional que labora en la misma.

En el campo de la profesión los tipos de clientes prospectivos se pueden identificar de la siguiente forma:

- a) **Clientes del sector público:** Son los clientes que pertenecen a organizaciones no gubernamentales –ONG- como asociaciones o instituciones que habitualmente mediante carta de cotización solicitan los servicios de auditoría ya que en algunos casos es obligatoria la misma ya sea porque lo estipulan los estatutos, los donantes o bien la Junta Directiva lo acuerde.

Este tipo de cliente, la mayoría de veces envía cotización y adjunta los términos de referencia, de los cuales se basan las firmas de auditores independientes para realizar la propuesta de servicios de auditoría, pues los mismos contienen toda la información que el cliente requiere que contenga la propuesta de servicios.

El funcionamiento de este prototipo de cliente es que, invita a cotizar a por lo menos tres firmas de auditores que cumplan con el requerimiento y que luego dependiendo de una puntuación que asigna, a cada uno, es elegido el del mayor puntaje para realizar el trabajo. En ocasiones también interviene el factor económico ya que se presentan dos ofertas: la técnica y la económica.

- b) **Clientes del sector privado:** Se refiere a los clientes que generalmente buscan ganancias y no son propiedad del Estado sino propiedad privada. Pueden ser propiedad de nacionales o de extranjeros. Puede estar compuesto por las unidades familiares, el ejercicio individual, las sociedades mercantiles y otras sociedades privadas dependiendo de cada país.

La mayoría de estos clientes requiere la auditoría a petición de la Asamblea General de Accionistas, para información, o bien porque tienen préstamos bancarios y los bancos les solicitan estados financieros auditados.

3.3.2 El cliente prospectivo y la ética profesional

La relación entre el solicitante de los servicios de auditoría externa (cliente) y el Contador Público y Auditor, es muy directa y debe estar basada en la confianza mutua, especialmente en el aspecto ético de ambos.

Al contactar al cliente prospectivo, es elemental que los Contadores Públicos y Auditores se apeguen al Código de Ética ya que éste rige la conducta hacia el público en general, hacia quien contrata los servicios y hacia los colegas u otros compañeros profesionales.

“El Código de Ética indica que el profesional de la contabilidad en ejercicio evaluará la importancia de cualquier amenaza y, cuando sea necesario, aplicará salvaguardas para eliminarla o reducirla a un nivel aceptable. Ejemplos de salvaguardas son:

- a) Retirarse del equipo del encargo.
- b) Procedimientos de supervisión.
- c) Poner fin a la relación financiera o empresarial que origina la amenaza.
- d) Comentar la cuestión con niveles más altos de la dirección dentro de la firma.
- e) Comentar la cuestión con los responsables del gobierno del cliente.

Si las salvaguardas no pueden eliminar o reducir la amenaza a un nivel aceptable, el profesional de la contabilidad rehusará el encargo en cuestión o pondrá fin al mismo”.
(3:37)

Cumpliendo con la ética profesional el contador público y auditor aceptará solamente trabajos para cuya realización esté capacitado por ello es obligatorio mantener actualizados los conocimientos profesionales conforme al proceso de educación continua.

“El principio de competencia y diligencia profesionales impone las siguientes obligaciones a todos los profesionales de la contabilidad: Mantener el conocimiento y la aptitud profesionales al nivel necesario para permitir que los clientes, o la entidad para la

que trabaja, reciban un servicio profesional competente. Así también actuar con diligencia, de conformidad con las normas técnicas y profesionales aplicables, cuando se prestan servicios profesionales”. (3:13)

3.3.3 Visita preliminar

En el momento en que se tenga una carta de invitación a cotizar o algún motivo para poder ofrecer el servicio, esto será el punto de partida para solicitar una primera entrevista con el cliente prospectivo con el objetivo de conocer de cerca las necesidades de dicho cliente para realizar una propuesta de servicios de auditoría externa de estados financieros, a la medida de las necesidades del mismo.

La visita preliminar puede llevarse a cabo mediante una entrevista inicial donde el cliente prospectivo conocerá más a detalle a la firma y viceversa, en esta visita la firma de auditores debiera estar representada por un funcionario de categoría superior, un contador público y auditor, con amplia experiencia en el campo del servicio y por lo que respecta al cliente la persona que lo represente debiera ser el propietario o director general. En la entrevista puede ser que el cliente informe al auditor:

- a) El tipo de servicio que necesite.
- b) El motivo por el cual se desea utilizar los servicios del auditor en el negocio.
- c) Una entrevista donde el auditor quiera ampliar un poco más la información que le sea importante para poder efectuar la propuesta.

Además, se considera oportuno solicitar al cliente los estados financieros recientes del negocio, para que sean estudiados detenidamente por el auditor de la firma. Es importante en esta primera entrevista conocer si antes ha habido auditoría externa y las razones por las que desean cambiar de auditores. Es posible que un acercamiento con el auditor predecesor sea necesario.

En esta etapa también se conoce al cliente prospectivo, al negocio y al medio donde opera, lo que es de importancia para llevar a cabo la auditoría en forma completa e inteligente. Con este conocimiento y una revisión adecuada del sistema de control interno se adquieren los conocimientos necesarios para poder preparar un programa de auditoría.

En este proceso se puede realizar un cuestionario que contenga las preguntas específicas que el auditor necesita conocer de la empresa para poder realizar la propuesta de servicios de auditoría externa.

Adicionalmente al cuestionario, es recomendable preparar un memorándum que describa el negocio del cliente prospectivo en cuanto a:

- a) “Condiciones de la industria.
- b) El mercado y la competencia, incluyendo demanda, capacidad y competencia en precios.
- c) Actividad cíclica o estacional que se puede dar en la rotación de inventarios o de cartera.
- d) Tecnología de productos relativa a productos de la entidad.
- e) Operaciones del negocio como fuentes de ingreso, productos que vende o servicios que presta, clientes claves y proveedores importantes.
- f) Organigrama con los nombres de las personas que ocupan los puestos claves.
- g) Peculiaridad del sistema de contabilidad.
- h) Información sobre:
 - Ventas (volumen)
 - Personal y nómina anual
 - Sindicato
 - Principales domicilios e instalaciones o plantas
 - Datos históricos” (25:3)

3.3.4 Conocimiento del cliente prospectivo

Antes de formalizar cualquier relación de servicios profesionales con el cliente prospectivo y como parte de la evaluación general que el auditor debe realizar al posible cliente, es de suma importancia identificar que no existan situaciones graves que le impidan establecer una relación, como consecuencia de una conducta no adecuada, en el ámbito que opera.

Ahora bien, dependiendo si el auditor llegara a concretar un convenio de servicios profesionales con el cliente prospectivo, se permite recopilar información suficiente y competente que le convenga para darse una idea clara de las condiciones generales en que se encuentra la información financiera, controles internos, sistemas contables y procedimientos de control.

Un punto importante es establecer normas de control de calidad en la firma de auditores, ya que contribuye sustancialmente a minimizar el riesgo profesional que se asume por el solo hecho de ofrecer servicios independientes. Ciertas fuentes de información pueden ser consideradas para establecer lo anterior:

- a) Información proporcionada por medios informativos de la comunidad.
- b) Inquisición entre otros colegas y otros profesionales como abogados, funcionarios bancarios, agencias de crédito, así como abogados y funcionarios bancarios en específico que sean del propio cliente prospecto.
- c) Inquisición con los auditores que ya no presten servicios al cliente.

3.3.5 Entendimiento de la entidad y su entorno

Es primordial que el auditor conozca la entidad y su entorno por medio de la NIA 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, ya que este tema, es parte de la planificación en el inicio de la auditoría y durante la ejecución del trabajo de campo. Sin embargo, no está demás conocer estos factores en el momento en que se está realizando la propuesta de

servicios ya que entre más información se obtenga del cliente prospectivo más a la medida de la compañía se realizará la propuesta:

- a) “Factores relevantes sectoriales y normativos, así como otros factores externos, incluido el marco de información financiera aplicable.
- b) La naturaleza de la entidad, en particular: Las operaciones; estructuras de gobierno y propiedad; los tipos de inversiones que la entidad realiza o tiene previsto realizar incluidas las inversiones en entidades con cometido especial; y el modo en que la entidad se estructura y la forma en que se financie para permitir al auditor comprender los tipos de transacciones, saldos contables e información a revelar que se espera encontrar en los estados financieros.
- c) La selección y aplicación de políticas contables por la entidad, incluidos los motivos de cambios en ellas.
- d) Los objetivos y las estrategias de la entidad, así como los riesgos de negocio relacionados, que puedan dar lugar a incorrecciones materiales.
- e) La medida y revisión de la evolución financiera de la entidad.” (16:343)

3.3.6 Evaluación de riesgos del negocio

El auditor realiza un análisis general del riesgo implícito en el trabajo que va a realizar con objetivo de considerarlo en el diseño de los programas de trabajo de auditoría y para identificar gradualmente las actividades y características específicas de la entidad. Además esta etapa es de mucha ayuda para que el auditor forme su juicio profesional entendiendo el negocio y también para realizar la carta convenio.

“La evaluación de riesgos se puede realizar por medio de la NIA 315 Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y de su entorno, que trata de la responsabilidad del auditor de identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude o error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones, mediante el entendimiento de la entidad y de su entorno,

incluido el control interno, con la finalidad de proporcionar una base para el diseño y la implementación de respuestas a los riesgos valorados de incorrección material”. (16:335)

Según la NIA 315, los riesgos pueden estar implícitos principalmente en:

- a) En el sistema contable, en los negocios pequeños es frecuente observar que no existe un sofisticado sistema de contabilidad, inclusive los registros son informales o inadecuados, lo que tiene como consecuencia un mayor riesgo de que los estados financieros sean incompletos.
- b) La falta de segregación de funciones, como característica frecuente en los negocios pequeños, puede originar que no se pueda depender de la estructura de control interno para detectar fraudes o errores, tanto si cuenta con registros manuales o se utiliza un sistema de procesamiento de datos.
- c) El principal riesgo de evaluar previo a ser contratados es el Riesgo del Negocio, “que es un riesgo derivado de condiciones, hechos, circunstancias, acciones u omisiones significativos que podrían afectar negativamente a la capacidad de la entidad para conseguir los objetivos y ejecutar las estrategias o derivado del establecimiento de objetivos y estrategias inadecuados”. (16:348)

3.3.6.1 Procedimientos básicos a utilizar para evaluar los riesgos identificados

- a) Listar los riesgos identificados en una matriz de riesgos: Durante el proceso de evaluación de riesgos a través de la entidad, se van identificado los riesgos a los que están expuestas las operaciones, que en algunos casos son riesgos inherentes o riesgos de control; estos riesgos deben agruparse en un documento al que se le podría denominar matriz de riesgos, para evaluarlos en forma individual.
- b) Relacionar los riesgos identificados a las clases de transacciones, saldos de cuentas revelaciones que puedan afectar: El siguiente procedimiento, es identificar por cada riesgo las clases de transacciones que pueden ser afectas

por esos riesgos los saldos de cuentas de balance de activos, pasivos, así como revelaciones contables.

- c) Identificar las aseveraciones que el riesgo pueda afectar por errores significativos y/o fraude. Por cada cuenta del balance y clases de transacciones se identifican qué aseveraciones contables pueden ser susceptibles de errores materiales, así como evaluar si el efecto en los estados financieros pueda estar influenciado por actos de fraude, en una o varias aseveraciones.
- d) Evaluar si los controles de la Entidad sobre esos riesgos identificados tienen la probabilidad de prevenir o detectar y corregir, en aseveraciones específicas ya clasificadas: El auditor ya ha obtenido el entendimiento de la entidad, operación y los controles que ésta ha implementado, este procedimiento es denominado evaluación del diseño e implementación de los controles; como parte de este procedimiento el auditor deberá tomar cualquier transacción de forma aleatoria para comprobar que el control descrito por la entidad existe, la evaluación sobre la efectividad dependerá de la conclusión de este conjunto de procedimientos de evaluación de riesgos.
- e) Identificar si las clases de transacción y saldos de cuenta tienen influencia significativa de sistemas de tecnología de información (TI): Al identificarse que los sistemas de TI son parte significativa en una clase de transacción, y saldos de cuenta de balance, se deben planificar procedimientos de evaluación de los sistemas y los controles que han sido diseñados a través de éstos por lo que el enfoque de auditoría sobre la evaluación de procedimientos manuales disminuye.
- f) Al evaluar si los riesgos identificados son significativos, se considera que ocurran errores materiales a nivel de los estados financieros, o a nivel de cuentas significativas, revelaciones y las aseveraciones.
- g) La probabilidad de ocurrencia de error, a causa del riesgo inherente al que está expuesta cierta transacción o saldo de cuenta de balance, depende de los niveles de controles que la entidad haya diseñado e implementado, que pueden

ser altos (control fuerte) moderado o bajo (controles débiles), y la probabilidad de ocurrencia del riesgo al que se expone, que se evalúa como significativo, moderado o bajo.

En las siguiente Tabla se detalla que cuando los controles por la entidad son débiles y el riesgo inherente se ha calificado como significativo, el riesgo de auditoría se evalúa como Alto debido a la falta de controles. Cuando el riesgo de control es alto, y el riesgo inherente se ha evaluado a un nivel significativo, la evaluación del riesgo de auditoría resulta moderada debido a que no se ha probado la efectividad de esos controles; posterior a esas evaluaciones el riesgo de auditoría podría ser menor o mayor; esta evaluación es de acuerdo al juicio del auditor, ya que de acuerdo a las circunstancias podrían considerarse evaluaciones diferentes de riesgo.

Tabla No. 1

Evaluación de ocurrencia de errores significativos / riesgo de auditoría

		Nivel de control		
		Alto	Moderado	Bajo
Riesgo Inherente	Bajo	B	B	M
	Moderado	B	M	A
	Significativo	M	A	A

Significado de calificación A=alto M= moderado y B=bajo

FUENTE: Tabla original del Manual de Auditoría de HLB International.

3.3.6.2 Respuestas globales para atender los riesgos

“El auditor deberá determinar respuestas generales para atender a los riesgos de errores materiales a nivel de estados financieros” (16:399)

Las respuestas globales incluyen:

- a) Seleccionar al equipo de auditoría con experiencia y/o habilidades especiales.
- b) Decisión de la utilización de especialistas y expertos.
- c) Recortar al equipo de auditoría que debe mantener el escepticismo profesional.
- d) Asignar tiempos de supervisión.
- e) Asignar elementos de impredecibilidad.
- f) Realizar cambios generales en la naturaleza, oportunidad o extensión de los procedimientos de auditoría.

Antes de aceptar realizar propuesta de servicios de auditoría externa de estados financieros para un posible cliente, el auditor puede tomar en cuenta los procedimientos arriba mencionados para evaluar los riesgos; sin embargo, esto se realizaría a nivel general pues derivado que se tiene solo información principal del cliente no específica como integraciones contables, no se podría realizar una evaluación de riesgos exhaustiva, además, no convendría a nivel de costos invertir una cantidad de tiempo cuando se desconoce si la propuesta de servicios va a ser aceptada.

3.3.7 Entrevista al auditor predecesor

La entrevista con el auditor predecesor permite al sucesor tener mayores elementos de juicio para tomar una decisión sobre la aceptación del servicio.

La reunión del auditor predecesor puede ser a través de entrevista directa y para más seguridad con el respaldo de una autorización por escrito firmada por el Presidente del Consejo de Administración de la compañía o bien haciendo referencia al Informe de Auditoría anterior y si hubiere Carta a la Gerencia emitida por dichos auditores.

“En el supuesto caso de que el cliente prospectivo niegue la autorización para que se pueda establecer comunicación con los auditores anteriores, podría ser suficiente razón para que otros auditores consideren no involucrarse con éste, más si se trata de una organización profesional ampliamente reconocida”. (2:17)

3.3.8 Evaluar la participación de otros auditores

Ya con el conocimiento que se tiene del cliente prospectivo, el auditor debiera identificar si existe la necesidad de que participen otros auditores, en la revisión de una parte o componente (subsidiarias, sucursales, divisiones, asociadas), el auditor, que para efectos de precisar la posición respecto al total del trabajo a realizar se le denominará principal, debe evaluar los efectos que tiene en el dictamen el trabajo realizado por otros auditores como en la propuesta de servicios profesionales.

3.4 Guía para la realización de una propuesta de servicios de auditoría

3.4.1 Carta convenio o propuesta de servicios profesionales

Es el documento donde se acuerdan las voluntades del cliente y de la firma o el profesional independiente que va a realizar la auditoría, formado por declaraciones, cláusulas y firmas de aceptación del contrato.

3.4.2 Propuesta de servicios profesionales de auditoría

La propuesta de servicios profesionales de auditoría de estados financieros se define como aquel documento que constituyen los objetivos, términos y alcance del servicio que se llevará a cabo por el auditor incluyendo la estimación de honorarios; con el objetivo de dar como resultado un informe del auditor independiente que incluya el dictamen de auditoría sobre la razonabilidad de los saldos que existen en los estados financieros de una entidad en particular.

La propuesta de servicios profesionales que se presente al cliente, dependerá de la clase de servicio que éste solicite, toda vez que la firma esté en condiciones profesionales para prestarlo.

Como ya se ha indicado la propuesta de servicios profesionales, comienza con el primer contacto entre el auditor y el prospecto de cliente; por lo que ésta es, sin duda, la más clara aplicación de la norma internacional de auditoría NIA 300 Planificación de la auditoría de estados financieros, relativa a la planificación del servicio.

Como contenido adicional a la propuesta de servicios, la firma de auditores debiera presentar al cliente otra documentación importante adicional a los asuntos técnicos que según las normas internacionales de auditoría deben cumplir:

- a) **Carta de presentación:** Como su nombre lo indica sirve para presentarse por lo que debe ser una breve introducción explicando el trabajo a realizar sin entrar en excesivos detalles así como mostrar las ventajas que se obtendrá si finalmente decide hacer negocios con la firma.

Regularmente la carta de presentación va dirigida a la Asamblea General de Accionistas o a la Junta Directiva ya que es la máxima autoridad de la compañía. En otros casos los términos de referencia indican a quién se dirige la carta. La carta de presentación se sugiere se imprima en hoja membretada.

- b) **Antecedentes y perfil de la Firma:** Es conveniente que a nivel de resumen se presente antecedentes, perfil y metodología con que opera la Firma así como la experiencia profesional del personal y otros asuntos importantes relacionados que den a conocer en forma general la Firma.

En algunos casos se tiene en forma adicional una presentación de la firma nacional y si hubiere internacional también, así como páginas web que pueden hacer referencia para que el cliente tenga amplitud al requerir información de la firma.

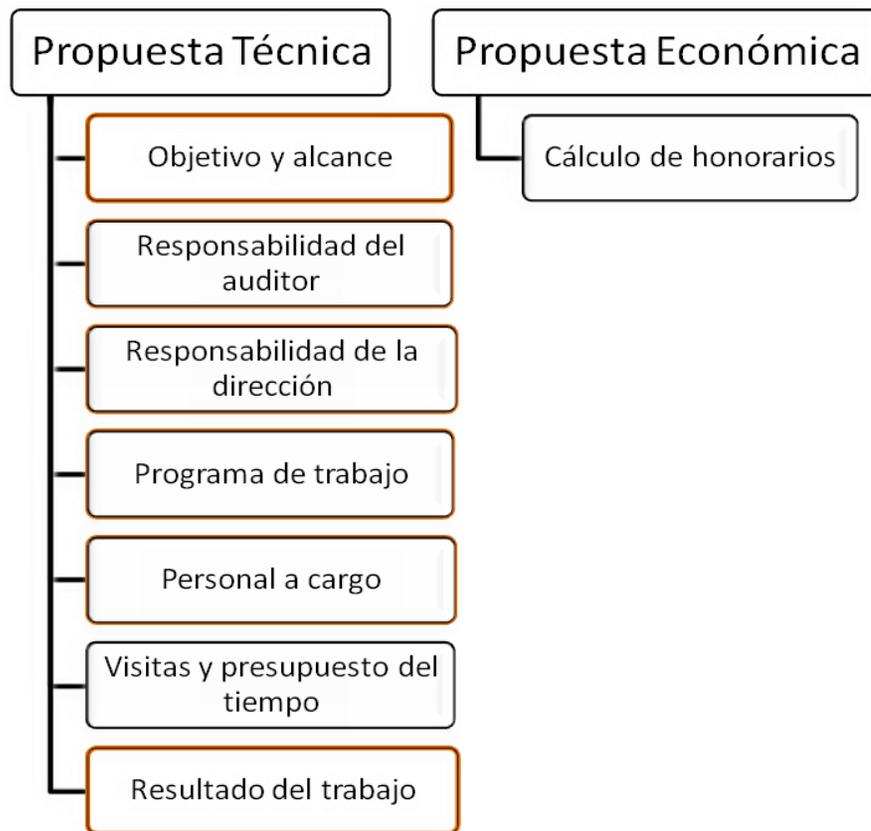
En otros casos el cliente prospectivo dentro de los términos de referencia requiere que se incluya otros documentos relacionados a la firma.

3.4.3 Elementos de una propuesta de servicios

La propuesta de servicios de auditoría de estados financieros la conforman dos elementos: técnico y económico, que se subdividen en otras clasificaciones que lo mencionan las NIA, principalmente la NIA 210 Acuerdos de los términos de encargo de auditoría y otros que según la experiencia se consideran importantes.

Figura No. 4

Elementos de una propuesta de servicios de auditoría de estados financieros



FUENTE: Elaboración propia con base en la información extraída de la Norma Internacional de Auditoría 210. Año 2011

En la mayoría de las compañías que solicitan propuesta de servicios de auditoría y que se basan sobre los términos de referencia conllevan la modalidad de asignarle un puntaje a cada elemento que forma parte de la propuesta. A continuación se da un ejemplo de los principales criterios que se toman en cuenta para calificar la propuesta técnica ya que en el caso de la propuesta económica o financiera generalmente califica la de menor valor tomando en cuenta las únicas que llegaron a un puntaje mínimo establecido sobre la oferta técnica.

Tabla No. 2
Criterios de calificación de una propuesta de auditoría técnica de una
organización no gubernamental

No.	Concepto	Puntaje
1.	Experiencia específica del auditor y de la firma en los exámenes de auditoría a una entidad ya sea del sector público o privado o bien que se rige por un organismo internacional.	40
2.	Experiencia, formación académica y nivel profesional del personal supervisor propuesto para efectuar el trabajo de auditoría.	30
3.	Experiencia del personal de campo asignado para la operación.	15
4.	Análisis del enfoque, metodología, áreas de trabajo, procedimientos a realizar y la consistencia con el plan de trabajo propuesto.	15
	Total	100

FUENTE: Consultas en internet sobre términos de referencia de una organización no gubernamental. (Julio 2013)

3.4.4 Propuesta técnica

En ésta se establece claramente los términos y alcances de los servicios que proporciona el auditor basados en las normas internacionales de auditoría; es la aplicación práctica de los métodos de una ciencia o actividad profesional. En algunas ocasiones la propuesta técnica

se conforma de requisitos indispensables que requiere el cliente prospectivo, además la misma tiene un puntaje por sí sola.

El contenido y forma de cada propuesta de servicios puede variar dependiendo del cliente prospectivo o los términos de referencia que solicite cada uno; sin embargo, la propuesta técnica según requerimiento de la Norma Internacional de Auditoría 210 Acuerdo de los términos del encargo de auditoría, que en su mayoría están incluidos en la carta de encargo, debiera contener como mínimo lo siguiente:

- a) “El objetivo y alcance de la auditoría de los estados financieros;
 - b) las responsabilidades del auditor;
 - c) las responsabilidades de la dirección;
 - d) la identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros; y
 - e) una referencia a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor y una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado”.
- (16:141)

Éstos son los principales aspectos que la Norma Internacional de Auditoría 210 Acuerdo de los términos del encargo de auditoría, ya mencionada, indica que debe constar la carta de encargo la cual a criterio profesional y con base en la experiencia puede formar parte de la propuesta de servicios de auditoría de estados financieros, desde luego, también se puede agregar:

- a) Procedimientos a realizar en una auditoría
- b) Personal a cargo
- c) Tiempos
- d) Resultado del trabajo, entre otros.

Los términos ya indicados se desarrollarán tomando en cuenta la relación que cada uno de ellos contenga con las Normas Internacionales de Auditoría –NIA- específica, de tal manera que técnicamente se fundamente cualquier elemento que conforma una propuesta de servicios de auditoría externa de estados financieros.

3.4.4.1 Objetivo y alcance de la auditoría de estados financieros

Lo primero que se quiere dar a conocer en la elaboración de la propuesta de servicios de auditoría externa de estados financieros es cuál es el objetivo del trabajo que se va a realizar.

Este componente tiene relación con la NIA 200 pues claramente menciona que el “objetivo de una auditoría es aumentar el grado de confianza de los usuarios en los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos materiales, de conformidad con un marco de información financiera aplicable”. (16:103)

En el caso que el cliente prospectivo proporcione objetivos específicos éstos se pueden incluir como parte de este numeral, como es el caso de los clientes potenciales que manejan términos de referencia.

El alcance de la auditoría, incluye referencia a la legislación aplicable, a reglamentaciones o a pronunciamientos de asociaciones profesionales a las que se adhiere el auditor.

Ahora bien, el marco de información que será aplicado dependerá del que maneje la empresa a auditar ya que sin un marco de información financiera aceptable, la Dirección no tiene una base adecuada para la elaboración de los estados financieros. También es importante incluir en el alcance el período exacto que será auditado.

3.4.4.2 Responsabilidad del auditor

Es responsabilidad del auditor conducir la auditoría de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoría –NIA- y los requerimientos éticos para que le permitan formar la opinión de la auditoría, así como planificar y realizar la auditoría para obtener seguridad razonable más no absoluta sobre si los estados financieros están libres de errores significativos.

El Auditor es responsable de obtener un entendimiento de todo el texto de una Norma Internacional de Auditoría, incluyendo la guía de aplicación y otro material explicativo, para entender los objetivos y aplicar los requerimientos establecidos por la misma apropiadamente.

Derivado de lo anterior, en la propuesta de servicios el auditor debe aclarar que es responsabilidad del auditor expresar una opinión sobre los estados financieros con base en el examen de auditoría así como la conducción de la misma.

En Guatemala, como en otros países sobre todo en empresas pequeñas o medianas, el cliente tiende a confundir donde empieza la responsabilidad del auditor ya que es muy común que los auditores independientes elaboren en algún formato, los estados financieros que previamente han sido preparados por el cliente, o bien en la redacción de las notas a los mismos, por lo que es importante incluirlo en la propuesta para que el cliente esté consciente de la responsabilidad del auditor.

3.4.4.3 Responsabilidad de la dirección

“Una auditoría de acuerdo con la NIA se conduce sobre la premisa referida a las responsabilidades de la dirección y, cuando proceda, los encargados del gobierno de la entidad, reconocen y entienden las siguientes responsabilidades fundamentales para realizar una auditoría. La auditoría de los estados financieros no revela a la dirección de sus responsabilidades”. (16:100)

Es necesario que la Dirección o en su caso el gobierno corporativo tenga el conocimiento y entendimiento de que tiene las siguientes responsabilidades, en virtud de que son fundamentales para la conducción de una auditoría de acuerdo con las NIA:

- a) “Sobre la preparación de los estados financieros de conformidad con el marco de información financiera aplicable y presentación fiel.
- b) del control interno que la dirección y cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad consideren necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error.
- c) De proporcionar al auditor, acceso a la información de que tenga conocimiento la dirección para los fines de auditoría, acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales el auditor considere necesario obtener evidencia de auditoría.” (16:109)

3.4.4.4 Programa de trabajo

Los procedimientos de auditoría se incluyen en un programa de auditoría el cual es un documento que señala las tareas específicas a seguir en el proceso de auditoría. El programa de auditoría se divide en dos partes que son:

- a) **Objetivos de la auditoría:** Se refieren a las aseveraciones a los estados financieros. Las aseveraciones que consisten en las afirmaciones que hace la Dirección sobre los estados financieros, que se mencionan en la NIA 500 Evidencia de auditoría y son:
 - Existencia: si los activos, pasivos e intereses de participación existen.
 - Derechos y obligaciones: Si la entidad tiene o controla los derechos a los activos y los pasivos son obligaciones de la entidad.

- Ocurrencia: Las transacciones y eventos que se han registrado han ocurrido y corresponden a la entidad.
- Integridad: Si se han registrado todos los activos, pasivos e intereses de participación que debieran haberse registrado.
- Corte: si los activos y pasivos se ha registrado en el período contable correcto.
- Valuación: si los activos y pasivos están razonablemente valuados de manera apropiada.
- Presentación y revelación: si los activos y pasivos se ha presentado y revelado en forma apropiada.

b) **Procedimientos de auditoría:** Es el conjunto de técnicas de investigación aplicables a un registro o grupo de registros o a un grupo de hechos o circunstancias examinados y aplicados en una fecha oportuna mediante las cuales el contador público y auditor obtiene las bases necesarias para fundamentar la opinión.

Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y pruebas que el contador público utiliza para comprobar la razonabilidad de la información financiera, que le permite emitir opinión profesional. Dentro de las técnicas más utilizadas se pueden mencionar.

- Análisis
- Inspección
- Observación
- Cálculo
- Recálculo
- Investigación
- Muestreos
- Confirmación, entre otras.

Es importante mencionar que dentro de los procedimientos obligatorios que exigen las NIA al contador público y auditor en una auditoría de estados financieros, se encuentra la participación a la toma física de inventario y el proceso de confirmaciones de saldos a terceros, los cuales son indispensables.

De igual forma, en algunas propuestas en su mayoría las del sector público, en los términos de referencia solicitan que se incluya un cronograma de actividades que mencione los principales procedimientos que se llevarán a cabo durante el transcurso de la auditoría incluyendo las fechas de las visitas de campo.

3.4.4.5 Personal a cargo

En este apartado se debe mencionar al personal de la firma que estará a cargo de realizar la auditoría, quien debe contar con la experiencia suficiente para efectuar el trabajo. El mismo se puede describir a través de un cuadro que indique el puesto del personal, experiencia desde el socio encargado hasta el asistente. De igual forma también se puede incluir, si así lo requiere el cliente o a criterio del profesional que realiza la propuesta, currícula del personal que estará a cargo del trabajo.

3.4.4.6 Visitas

El auditor puede ejecutar las visitas que crea adecuadas tomando en cuenta el tamaño del negocio, el tipo de trabajo, el equipo de trabajo. Normalmente, se realizan tres visitas de auditoría dos visitas preliminares y una visita final.

En la(s) visita(s) preliminar(es) se incluye la planificación, conocimiento general del cliente, trabajo de campo, evaluación del control interno, pruebas sustantivas y de cumplimiento, proceso de confirmaciones y la toma física de inventarios. Estas visitas pueden ser realizadas a una fecha intermedia de la auditoría.

En la visita preliminar si fuera el caso se emite una Carta a la Gerencia que muestre las debilidades identificadas durante el curso del trabajo.

La visita final se realiza al cierre del ejercicio que en Guatemala es al 31 de diciembre de cada año, donde se sustentan los saldos de los estados financieros y se elaboran los informes de auditoría que hayan sido acordados.

Las fechas en que se realizan las visitas preliminares son acordadas con la Dirección conforme ellos lo requieran o cuando tengan lista la información, en el caso de la visita final regularmente es en un tiempo apropiado, antes de que sea la convocatoria de la Asamblea General Totalitaria de Accionistas.

3.4.4.7 Resultado del trabajo

Es el producto que se entregará como resultado de la auditoría de estados financieros, este producto es acordado inicialmente con el cliente, ya que fue la principal razón para la contratación del profesional independiente y/o a la firma.

El resultado del trabajo en una auditoría de estados financieros es el Informe del Auditor Independiente que incluye el dictamen del auditor, el estado de situación financiera, el estado de resultados, de cambios en el patrimonio de los accionistas, de flujos de efectivo y las notas a los estados financieros, por un período determinado, de acuerdo a un marco de información aplicado por la Dirección. El informe del auditor independiente puede ser sobre estados financieros: individuales, combinados, consolidados, de un componente, resumidos.

También el informe de auditoría debe ser presentado comparativo tomando como referencia la NIA 705 Opinión modificada en el informe emitido por un auditor independiente. Así mismo se tiene que mencionar en qué lenguaje será redactado el informe que se elaborará ya sea en español o en inglés u otro idioma, indicando la moneda en que será presentado.

En los entregables se incluye, una Carta a la Gerencia que contenga los hallazgos de auditoría que se hayan identificado sobre la estructura de control interno, incluyendo las recomendaciones y el comentario de la Dirección sobre los mismos, dicha Carta es emitida al concluir cada visita o como se haya acordado con el cliente.

3.4.4.8 Presupuesto de tiempo

De acuerdo con la información y los documentos obtenidos durante la visita preliminar a las instalaciones del cliente prospectivo, es necesario tomar una decisión acerca de cuántos auditores se asignarán según su nivel académico, experiencia y capacidad de servicio. Por lo que el presupuesto del tiempo se determina a través de los siguientes factores:

- a) El trabajo que solicitó el cliente, por ejemplo, si fue auditoría de estados financieros sólo de una empresa, de un grupo de empresas, si requiere informes individuales y consolidados, si se requiere en español e inglés, si se requiere en la moneda local, internacional y otros aspectos.
- b) Conocimiento y tamaño de cada empresa o bien del grupo en general.
- c) Un análisis del Estado de Resultados identificando el movimiento de las ventas, el comportamiento de los gastos y la ganancia después de impuestos con el fin de verificar el tamaño de la misma.
- d) Apoyo de la alta gerencia en la recopilación de la información.

Al tener una idea clara de estos aspectos ya se puede establecer el tiempo (horas) que se invertirán en el curso del trabajo, así como el personal que estará a cargo tomando en cuenta el puesto y experiencia de cada empleado.

3.4.5 Propuesta económica

Este es otro elemento esencial que refleja las bases en que son calculados los honorarios y gastos que se van a efectuar como resultado de la realización del trabajo, incluyendo los términos para el cobro. Para esto se toma en cuenta el tiempo del trabajo, costo de hora hombre y gastos administrativos.

Esta propuesta económica puede ir en un mismo documento o si los términos de referencia lo requieren puede colocarse en un documento por separado.

Una parte del éxito y la rentabilidad de la Firma en una auditoría de estados financieros dependen de la calidad con la que se lleve a cabo el proceso para el cálculo de honorarios profesionales.

La información recabada por el auditor a través de la visita preliminar así como en entrevistas, documentos obtenidos y visita a las instalaciones permite tener la seguridad razonable de que la empresa es auditable; además capacita al auditor para llegar a conclusiones sobre si existen suficientes elementos de control interno para llevar a cabo el examen sobre los estados financieros.

La siguiente información también es indispensable para determinar los factores básicos que respaldan los honorarios que serán propuestos a la empresa:

- a) Número de horas –hombre que se invertirán en la auditoría.
- b) Dificultad estimada para efectuar la auditoría.
- c) Cantidad y nivel del personal que será asignado a la auditoría.
- d) Costo por hora de las diferentes categorías del personal.

La estimación de estos factores constituye otro elemento esencial en la planificación de la auditoría de estados financieros. Cualquier error debido a falta de información, por descuido o negligencia, durante la visita a las instalaciones del prospecto del cliente, tendrá repercusiones significativas sobre el desarrollo del examen, la calidad del servicio, los recursos de la empresa y los de la propia firma.

En efecto y, seguramente el lector ya lo ha percibido, la auditoría de estados financieros comienza antes de la contratación del auditor, por ello es tan importante una visita preliminar con el cliente prospectivo recabando lo más que se pueda la información, que será de ayuda para la elaboración de la propuesta.

3.4.6 Cálculo de honorarios

El éxito del servicio, la supervisión de las expectativas del cliente y el logro de un margen de utilidad para la Firma dependen de la precisión con que se estimen los honorarios.

Los ingresos de una firma de auditores independientes se basan en la estimación, cotización y cobro de honorarios, que en última instancia repercuten en la facturación.

Los **honorarios profesionales**, es la cantidad que la firma de auditoría debe cobrar por la actividad ejecutada y que permite garantizar el servicio competente, completo y de suficiente calidad.

El monto de la retribución económica que perciba el Contador Público y Auditor ha de estar de acuerdo con la importancia de las labores a desarrollar con el tiempo que se destine y el grado de especialización requerido.

“El monto de los honorarios profesionales debe cubrir: a) todos los costos y gastos necesarios para prestar servicios; b) un beneficio o utilidad; c) una reserva para cubrir riesgos y contingencias”. (19:1)

Además de cubrir los aspectos indicados, los honorarios profesionales son estimados de acuerdo a lo siguiente:

Los honorarios son incluidos en cuota de facturación a los clientes que equivale al precio de venta por hora trabajada dependiendo de la categoría de cada empleado. Los mismos pueden ser cobrados en forma proporcional al tiempo empleado o anticipadamente.

Tomando en cuenta el presupuesto de tiempo en horas que se estima llevar a cabo y multiplicado por las cuotas de facturación que se le han asignado según valor de mercado

para los niveles elegidos, dará como resultado el monto de los honorarios a proponer al cliente prospecto.

Si en caso el Contador Público y Auditor cotiza un honorario significativamente inferior al cobrado por el Contador Público y Auditor anterior o cotizado por otros contadores públicos y auditores será considerado aceptable en la medida que:

- a) Pueda demostrar que el tiempo por invertir en el trabajo y el nivel del personal asignado al mismo garantiza una auditoría de estados financieros apropiada.
- b) Serán cumplidas todas las normas de auditoría emitidas o adoptadas por el Colegio de Contadores Públicos y Auditores, así como las guías y procedimientos de control de calidad.

3.4.7 Formas de cotización de honorarios

Existen diversas formas de cotizar los honorarios, siendo las principales las que a continuación se describen:

- a) **Honorarios fijos:** Aplicable en aquellos casos en que se tenga un conocimiento completo de la empresa, de tal forma que se esté seguro de obtener el término del trabajo y el margen de utilidad deseado.
- b) **Honorarios basados en un máximo y un mínimo:** Similar al anterior, pero permite cubrirse de cualquier imprevisto que no pudiera haber sido tomado en cuenta para la estimación, por no tener un conocimiento completo de la empresa.
- c) **Honorarios basados en tiempo empleado:** Consiste en proporcionar al cliente un análisis de las horas que se estima serán empleadas en el servicio; esta forma de cotizar los honorarios presenta las siguiente ventajas:
 - Un menor margen de error en el cálculo de honorarios.
 - Ayuda por parte del cliente, quien cuida el tiempo utilizado por personal de la firma.

- Eficiencia por parte del personal de la firma al saber que el honorario está basado en horas del propio trabajo.

En conclusión, el monto de los honorarios que percibe el Contador Público y Auditor deberá estar de acuerdo con:

- a) La calidad del personal, experiencia y capacidad.
- b) El tiempo que requiere efectuar los procedimientos y la elaboración y supervisión de tareas, asistencia a reuniones y la revisión del control de calidad del trabajo.
- c) La importancia de las labores a desarrollar y el grado de especialización requerido.
- d) La tasa por hora acorde al nivel de personal en forma proporcional.

3.4.8 Forma de facturación de trabajos

Regularmente la forma de facturar los trabajos depende de lo acordado con el cliente, puede ser:

- a) En forma proporcional, conforme vaya el avance del trabajo (40%, 30% y 30%).
- b) También por el tipo de cliente y la continuidad del mismo en algunas ocasiones la forma de facturación es mensual no importando el número de visitas que se realicen al cliente.
- c) Al momento de cada visita de trabajo de campo que se realiza al cliente. (mensual, bimestral, trimestral, semestral).
- d) Es conveniente que la decisión de la facturación la tome el socio, debido a que pueden existir casos en que el tiempo real invertido sea menor al presupuestado y contratado, consecuentemente él decidirá si se factura todo o bonifica al cliente la diferencia.

La medición de la rentabilidad, puede hacerse al corte, es decir, a fin de mes o año una vez efectuada la liquidación individual de cada trabajo, realizando un cuadro que indique las horas, costo presupuestado versus lo facturado.

3.5 Aceptación de la propuesta de servicios

3.5.1 Formalidad técnica de la aceptación del trabajo de auditoría

Al momento de que la propuesta de auditoría sea aceptada por el cliente, técnicamente se debe documentar esta relación a través de un convenio sobre términos del trabajo de auditoría.

Por tanto el auditor debe acordar dichos términos mediante una carta de encargo de auditoría. La forma y contenido puede variar en cada caso particular.

3.5.2 Carta de encargo

La NIA 210 Acuerdos de los términos del encargo de auditoría, requiere que el envío por el auditor de una carta de encargo antes del comienzo de la auditoría resulta conveniente tanto para los intereses de la entidad como para los del auditor con el fin de evitar malentendidos con respecto a la auditoría. La carta de encargo debe incluir como mínimo los siguientes aspectos.

- a) El objetivo y alcance de la auditoría de los estados financieros;
- b) Las responsabilidades del auditor;
- c) Las responsabilidades de la dirección;
- d) La identificación del marco de información financiera aplicable para la preparación de los estados financieros; y
- e) Unas referencias a la estructura y contenido que se espera de cualquier informe emitido por el auditor y una declaración de que pueden existir circunstancias en las que el contenido y la estructura del informe difieran de lo esperado.

Como se puede observar los requerimientos de este documento formal son semejantes a los que se incluyen en la propuesta de servicios.

Si las disposiciones o reglamentos, prescriben de forma suficientemente detallada los términos del encargo tendrán que hacerlos constar en un acuerdo escrito, salvo el hecho de que dichas disposiciones son aplicables y de que la dirección reconoce y comprende las responsabilidades.

“En auditorías recurrentes, la firma no necesita enviar una carta de encargo cada año pero deberá determinar si las circunstancias requieren la revisión de los términos del trabajo de auditoría y si existe la necesidad de recordar a la entidad los términos existentes del trabajo de auditoría”. (14:3). (Un ejemplo del documento se ilustra en el Capítulo IV, Caso No. 1, en el PT I página número 155).

Los procedimientos para continuar con la relación del cliente son similares a la aceptación. Los riesgos de aceptación se deben mantener bajo revisión continua, por lo menos los primeros años ya que posteriormente la relación con el cliente crecerá en general. Estos riesgos debieran considerarse en la etapa de planificación y de conclusión.

3.5.3 Continuidad del cliente

Este inciso aplica cuando ya se ha hecho auditoría a un cliente por más de un año, o bien que sea recurrente, una firma debe evaluar y decidir si continúa prestando servicios al cliente, de acuerdo con algunas consideraciones de independencia, capacidad de proporcionar servicios de alta calidad e integridad de la gerencia.

Documentar la evaluación de la continuidad de un cliente, permite a las firmas fortalecer las relaciones con los mismos al tener, quién los evalúa, una retroalimentación de la importancia del cliente para la firma, la importancia en la sociedad, los servicios que se

prestan y el correspondiente valor económico. (Un ejemplo se ilustra en el Capítulo IV, Caso No. 1 PT J página número 159).

3.6 Tipos de propuestas de auditoría externa de estados financieros

Lo que varía de un tipo u otro de propuesta de servicios de auditoría externa de estados financieros es **el marco de información utilizado por la dirección.**

Lo que hace que sean confiables unos estados financieros es que éstos estén preparados sobre un conjunto de normas de contabilidad comprensible, coherente y confiable, y que estén auditados por un Contador Público y Auditor independiente para brindar confianza pública al usuario(s) de los mismos.

En ese sentido, el conjunto de normas contables aplicado por la entidad es el fundamento para la preparación y presentación de un juego de estados financieros, por cuanto, dichas normas contables y el marco de información de los mismos definen el propósito de tales estados financieros.

Existen normas contables con marcos de referencia con **finés generales** y normas contables con marco de información de **finés específicos.**

Dentro de las responsabilidades de la dirección, adicionales a las indicadas anteriormente, la dirección o en su caso el Gobierno Corporativo tiene la responsabilidad de determinar cuál es el marco de información que utilizará en la información financiera contable.

Es de suma importancia que el auditor deje establecido en la propuesta de servicios de auditoría (aceptada) y luego en la carta de encargo el marco de información, ya que éste es el punto de partida para que el auditor establezca qué dictamen utilizará en la etapa de finalización del trabajo.

Dependiendo de lo anterior, la NIA 700 Formación de la opinión y emisión del informe de auditoría sobre los estados financieros y NIA 800 Consideraciones especiales-auditorías de estados financieros preparados de conformidad con marco de información con fines específicos, da las bases necesarias para que el auditor pueda dictaminar sobre el marco de información que la Dirección haya establecido por lo que a continuación se hace referencia a la norma técnica que el auditor debe considerar al momento de dictaminar dependiendo el marco de información a utilizar.

En la práctica debiera existir una propuesta para cada tipo de dictamen con fines específicos ya que en algunos casos el tipo de dictamen puede diferenciar el tipo de entidad que requiere el servicio.

3.6.1 De acuerdo a la NIA 700 el marco de información con fines generales

La NIA 700 indica que el marco de referencia con fines generales es un marco de información diseñado para cumplir con las necesidades comunes de información financiera de una amplia gama de usuarios, el cual puede ser un marco de presentación razonable o un marco de cumplimiento. La NIA se refiere al marco de información con fines generales Norma Internacional de Información Financiera –NIIF-.

Las NIIF comprenden información que ayuda a la interpretación de un conjunto completo de estados financieros, o mejora la capacidad de los usuarios para tomar decisiones económicas eficientes. Las NIIF establecen los requerimientos de reconocimiento, medición, presentación e información a revelar que se refieren a las transacciones y otros sucesos y condiciones que son importantes en los Estados Financieros, sucesos y condiciones que surgen principalmente en sectores industriales específicos.

3.6.2 De acuerdo a la NIA 800, con un marco de información con fines específicos

El objetivo del auditor al aplicar las NIA, es tratar de manera adecuada las consideraciones especiales que son aplicables con respecto:

- a) La aceptación del encargo
- b) La planificación y ejecución de dicho encargo; y
- c) La formación de una opinión y el informe sobre los estados financieros.

La NIA 210 Acuerdos de los términos del encargo de auditoría requiere que el auditor determine la aceptabilidad del marco de información financiera aplicado para la preparación de estados financieros por lo que en una auditoría de estados financieros el auditor obtendrá conocimiento de:

- a) La finalidad para la cual se han preparado los estados financieros,
- b) Los usuarios a quienes se destina el informe; y
- c) Las medidas tomadas por la dirección para determinar que el marco de información financiera aplicable es aceptable en las circunstancias.

En las auditorías con fines específicos el auditor puede emitir el informe sobre los siguientes aspectos:

- a) NIA 800 Auditorías de estados financieros preparados de conformidad con un marco de información con fines específicos,
- b) NIA 805 Auditoría de un solo estados financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero; y
- c) NIA 810 Encargos para informar sobre estados financieros resumidos.

Si por ejemplo se delimita, a analizar el inciso a) se puede resaltar que el mismo comprende los siguientes marcos de información con fines específicos:

- a) Contabilización con criterios fiscales-tributarios para un conjunto de estados financieros que acompañan a una declaración de impuestos de la entidad.
- b) Contabilización con criterio de caja de información sobre flujos de efectivo que tenga que preparar una entidad para los acreedores.
- c) Las disposiciones sobre información financiera establecidas por un regulador con el fin de cumplir los requerimientos de dicho regulador; o
- d) Las disposiciones sobre información financiera de un contrato, tales como una emisión de obligaciones, un contrato de préstamos o una subvención.

Por ello es importante que el auditor externo tenga identificado claramente el marco de información que utiliza el cliente prospectivo ya que de éste también dependen los procedimientos a realizar en la auditoría.

Por lo que resulta beneficioso plantear en el caso práctico del presente trabajo de investigación, algunos ejemplos de propuesta de servicios de auditoría externa de estados financieros.

3.6.3 De acuerdo a la NIA 805, Consideraciones Especiales – Auditorías de un solo estado financiero o un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero

Este tipo, se caracteriza por el hecho de que el auditor realizará la auditoría y emitirá un dictamen de un solo estado financiero, o un elemento cuenta o partida específicos de un estado financiero o como se conoce comúnmente, de un componente. Éstos pueden estar preparados de acuerdo a un marco de información de fines generales o específicos.

La auditoría y consecuentemente el dictamen se puede realizar sobre un estado financiero único: situación financiera u otro estado financiero, pero siempre considerándolo individualmente, también puede ser sólo un elemento, tal es el caso de cuentas por cobrar,

inventarios, un cálculo de bono para empleado o una provisión para impuesto sobre la renta, entre otros.

Si bien, el auditor no está contratado para auditar el juego completo de estados financieros de la entidad, no es muy aconsejable que realice la auditoría de un estado financiero en particular, debido a que no tendría el mismo nivel de conocimiento de la entidad, su entorno incluyendo el control interno y además que, al determinar el alcance del trabajo para auditar el elemento específico de un estado financiero, en ocasiones no puede considerarlo en forma aislada, sino que deberá considerar partidas de los estados financieros que estén interrelacionadas como por ejemplo ventas y cuentas por cobrar; inventarios y cuentas por pagar o proveedores, entre otras.

Lo anterior podría en forma importante afectar en la opinión de auditoría además no se contaría con la evidencia de auditoría suficiente y apropiada para emitir una opinión, sólo respecto de si el elemento específico del estado financiero está preparado, respecto de todo lo importante, de acuerdo con la base identificada de contabilización.

3.6.4 De acuerdo a la NIA 810, Encargos para informar sobre estados financieros resumidos

Los estados financieros resumidos son estados que contienen información resumida que deviene de la información histórica por lo que contienen menos detalle que los estados financieros normales. A la vez brindan una representación estructurada consistente con la ofrecida por los estados financieros de los recursos u obligaciones económicas de la entidad, en un punto del tiempo o los cambios correspondientes por un período.

El auditor debe aceptar un trabajo para dictaminar sobre estados financieros resumidos, sí y solo sí, ha sido contratado para conducir una auditoría de estados financieros de los que se derivan los estados financieros resumidos. Esto debido a que, los estados financieros

resumidos no contienen toda la información requerida por el marco conceptual usado para los estados financieros.

Consecuentemente, frases como: “presentan un punto de vista verdadero y razonable o presentan razonablemente”, “respecto de todo lo importante”, no se usan por el auditor cuando expresa una opinión sobre estados financieros resumidos ya que se hace referencia a la frase son consistentes respecto de todo lo importante.

Los aspectos de carácter técnico que se han presentado constituyen la base que debe considerar el Contador Público y Auditor al realizar una propuesta de servicios de auditoría externa de Estados Financieros, por lo cual en el siguiente capítulo se presenta el caso demostrativo de su aplicación.

CAPÍTULO IV

CONSIDERACIONES QUE DEBE TENER EL CONTADOR PÚBLICO Y AUDITOR AL REALIZAR UNA PROPUESTA DE SERVICIOS DE AUDITORÍA EXTERNA DE ESTADOS FINANCIEROS (CASO PRÁCTICO)

4.1 Generalidades

Antes de desarrollar el caso práctico, se guiará al lector indicándole la estructura de este ejercicio con el fin de que los ejemplos sean más fáciles de comprender.

En virtud de que al CPA le pueden solicitar múltiples trabajos de auditoría externa de estados financieros, que dictaminen sobre un propósito general o especial, en el caso No. 1 que va relacionado con los casos No. 2 y No. 3 se elabora una propuesta completa para un servicio auditoría externa de estados financieros que inicia desde la visita preliminar hasta la aceptación de la auditoría que es documentada con una carta de encargo.

Los casos se realizan tomando como referencia cuando el cliente solicita una auditoría que dictamine sobre estados financieros con fines generales y específicos según la base técnica NIA 700 y 800 para emisión del dictamen del auditor independiente.

A continuación se presenta la aplicación de los procedimientos que el contador público y auditor debe considerar en la elaboración de una propuesta de servicios de auditoría externa de estados financieros.

En los casos No. 1, 2 y 3 se consideran los mismos procedimientos debido a que la entidad a evaluar, es la misma; las únicas excepciones son la determinación del cálculo de honorarios y el programa de trabajo, ya que el tipo de propuesta a elaborar es diferente para cada caso.

Para efectos del caso No. 1 que se relaciona con los casos No. 2 y 3, se describen los pasos a seguir en la elaboración de la propuesta de servicios de auditoría externa de estados financieros para una empresa comercial dedicada a la importación y venta de automóviles nuevos y usados. No es obligatorio realizar todos los procedimientos excepto cuando la Norma Internacional de Auditoría –NIA- lo requiera, específicamente la NIA 210 Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.

El contenido del Caso No. 1 es el siguiente:

CASO No. 1

**PROPUESTA DE SERVICIOS DE AUDITORÍA EXTERNA DE ESTADOS
FINANCIEROS PARA UNA ENTIDAD PRIVADA**

INDICE DE PAPELES DE TRABAJO

<u>Referencia</u>	<u>Descripción</u>	<u>Página</u>
A	Antecedentes de la firma de auditores independientes	109
B	Contacto con el cliente potencial o prospectivo	110
C	Visita preliminar	111
D	Evaluación de riesgos y resumen de la reunión inicial con el cliente prospectivo	114
E	Información proporcionada por el cliente (Estados Financieros)	128
F	Determinación del cálculo de los honorarios y costo hora hombre	132
G	Conclusión de gerente de auditoría y socia	143
H	Propuesta de servicios de auditoría externa de estados financieros técnica y económica	145
I	Formalidad técnica de aceptación del encargo por un cliente Carta de encargo	155
J	Cuestionario de continuación del cliente	159
K	Caso No. 2	162
L	Caso No. 3	175
M	Análisis comparativo de la determinación del costo hora hombre para la estimación del cálculo de honorarios	184

	REF.	A
Ciente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/2013

ANTECEDENTES DE LA FIRMA DE AUDITORES INDEPENDIENTES

Santiago Fabián & Asociados, S. C. es una firma guatemalteca de auditores y consultores ubicada en 12 Calle 1-15, zona 10 Edificio Oxford, Nivel 12. La firma es miembro de **ABC International** con Sede en Estados Unidos de América y con más de 30 años de experiencia en más de 100 países del continente americano y europeo. La firma está sujeta a un sistema de control de calidad.

La Firma guatemalteca, está integrada por tres socios con una experiencia acumulada de 20 años realizando auditorías para todo tipo de industrias tales como: comercial, farmacéuticas, constructoras, industriales, servicios, entre otras.

La experiencia acumulada, es producto del trabajo constante y dedicado de todos y cada uno de los que conforman las diferentes áreas auditoría de la firma.

	REF.	B
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013

CONTACTO CON EL CLIENTE POTENCIAL O PROSPECTIVO

Antecedentes

El 2 de agosto de 2013 el gerente financiero el Licenciado **Alejandro Rodríguez** de la compañía **Comercializadora de Autos, S. A.**, contactó los servicios profesionales de la Firma de Auditoría **Santiago Fabián & Asociados, S. C.** por vía telefónica, conversó con la socia a cargo y solicitó los servicios de auditoría externa de estados financieros. La socia solicitó una entrevista con el gerente general y el gerente financiero para el día 5 de agosto de 2013, con el objetivo de tener conocimiento del giro y magnitud del negocio y para evaluar los siguientes aspectos:

- Información general del cliente.
- Acceso a los últimos estados financieros auditados.
- Acceso a los estados financieros recientes.
- Visita a las instalaciones.
- Evaluación de los riesgos profesionales, como inherentes de la compañía.

El gerente financiero de la compañía indicó que el año anterior los estados financieros de la empresa fueron examinados por otros auditores por tres años consecutivos pero por políticas de la empresa cada tres años se cambian los auditores independientes.

Luego de evaluar lo anterior, la gerente a cargo, realizó la evaluación del cliente prospectivo y realizó un memorándum donde concluye que la empresa cubre varias fortalezas para poder elaborar la propuesta de servicios de auditoría externa de estados financieros. Dicho memorándum puede formar parte de la planificación, en caso sea aceptada la propuesta.

La gerente a cargo realiza la propuesta de servicios, elabora un programa de auditoría a nivel general pero a la medida de la empresa, evalúa las visitas, el personal a asignar, y estima los honorarios a cobrar. En este caso la compañía acepta la auditoría y por lo tanto se procede a realizar la carta de encargo.

	REF.	C
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013

<u>VISITA PRELIMINAR</u>	
<u>C.1 Información general del cliente prospectivo</u>	
Nombre de la entidad:	Comercializadora de Autos, S. A.
Dirección:	2a. Avenida "A" 6-26, Zona 10 Edificio El Reformador Nivel 4 Oficina 403
NIT:	3159453-0
Teléfono	2332-8182
Fax:	2330-5514
Nombre del Gerente General	Salvador Valladares
Gerente Financiero	Alejandro Rodríguez
Contador General	Sergio López
Sector de la compañía	Empresa privada
Actividad principal	Importación distribución y venta de vehículos nuevos y usados
Tipo de servicio que requieren:	Auditoría Externa de Estados Financieros
Período a auditar:	Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013

Por qué requieren la auditoría:	A petición de la Junta Directiva y a solicitud de los bancos del sistema financiero ya que la compañía adquirió préstamos bancarios.
Objetivo de la auditoría:	Realizar una auditoría externa de Estados Financieros e indicar si están razonables; además de las debilidades detectadas en el ambiente de control.
Nombre de a quién se dirige la propuesta:	Lic. Diego Montenegro
Cargo:	Presidente de Junta Directiva
Fecha de entrega de la propuesta:	A más tardar el 14 de agosto de 2013
Información que nos puede proporcionar el cliente para conocer a la entidad:	Visita a las instalaciones, reuniones, Estados Financieros auditados del año 2012 y 2011. Y Estados Financieros preliminares al 31 de julio de 2013.
Criterios que consideran importantes para elegir a los auditores: Costo: <u> Si </u> Servicio: <u> </u> Experiencia: <u> SI </u> Capacidad: <u> </u> Otros: <u> </u>	
<u>C.2 Operaciones de la entidad</u>	
Nombre del sistema contable	Sistema SAP
Forma:	Manual <u> </u> Computarizado <u> SÍ </u>
Cantidad promedio de documentos emitidos en el mes: Facturas: <u> 150 </u> Recibos de caja: <u> 200 </u> Notas de crédito: <u> 14 </u> Notas de débito: <u> 0 </u> Cheques: <u> 125 </u> Pagos electrónicos: <u> 150 </u> No. de empleados: <u> 125 </u>	

Total en quetzales de los movimientos principales del año anterior	
Ingresos:	Q 75,500,000.00
Activos:	Q 55,700,000.00
Patrimonio:	Q 27,221,000.00
<u>C. 3 Informes requeridos</u>	
Los informes requeridos son:	
Informe del Auditor Independiente de los Estados Financieros al 31/12/2013 comparativo con el año anterior.	
Carta a la Gerencia que indique las debilidades encontradas durante el curso de la auditoría.	
Fecha límite para entregar informes:	30 de abril de 2014
Idioma: Español	Moneda: Quetzal
No. de ejemplares: 8 ejemplares, 3 ejemplares para la Junta Directiva, Un ejemplar a solicitud del banco del sistema financiero, Un ejemplar para el Gerente General, y Un ejemplar para el Gerente Financiero	
<u>C.4. Entendimiento de lo que necesita el cliente</u>	
Se determinó que lo que el cliente necesita es un servicio de auditoría externa de estados financieros de la compañía Comercializadora de Autos, S. A. por el año terminado el 31 de diciembre de 2013.	

	REF.	D
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013
EVALUACIÓN DE RIESGOS Y RESUMEN DE LA REUNIÓN INICIAL CON EL CLIENTE PROSPECTIVO		

La evaluación del conocimiento general de la entidad se realiza analizando aspectos generales y se elabora un resumen de la reunión inicial con el cliente, esto lo conforma la parte de evaluación de riesgos por lo que al ser aceptado el servicio de auditoría externa de estados financieros, esta evaluación puede formar parte de la planificación.

ÍNDICE DE PAPELES DE TRABAJO

<u>Referencia</u>	<u>Descripción</u>	<u>Página</u>
D.1	Conocimiento general de la entidad	115
D.1.1	Estructura legal y operativa	115
D.1.2	Manejo de las operaciones	116
D.2	Entendimiento del ambiente de la industria	118
D.3	Políticas y prácticas contables de la entidad	119
D.4	Medición del desempeño financiero (ambiente de control)	119
D.5	Evaluación de los principales riesgos	120
D.6	Evaluación de riesgos: Análisis de variaciones	124
D.7	Evaluación de riesgos: Análisis de índices financieros	127

	REF.	D																
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013																
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013																
EVALUACIÓN DE RIESGOS Y RESUMEN DE LA REUNIÓN INICIAL CON EL CLIENTE PROSPECTIVO																		
D.1 Conocimiento General de la entidad																		
Presentes en la reunión:	Nombre Licda. Valeska Santiago Ing. Salvador Valladares Lic. Alejandro Rodríguez	Puesto Socia a cargo Gerente General Gerente Financiero																
D.1.1 Estructura legal y operativa																		
Comercializadora de Autos, S. A. está organizada como sociedad anónima, constituida bajo las leyes de Guatemala, el 12 de noviembre de 1990, por un plazo indefinido. La actividad principal de la compañía, es la importación distribución y venta de vehículos nuevos y usados de las marca japonesa Automobile Style.																		
a) <u>Composición accionaria</u> La compañía se compone por 5 accionistas que integran la Junta Directiva (Presidente, Vicepresidente, Secretario, Vocal I y Vocal II). Las acciones son comunes y nominativas y el capital autorizado de Q 20,000,000 y el capital suscrito y pagado es de Q 6,000,000 dividido y representado en 60,000 acciones a un valor de Q 100.00 cada una.																		
b) <u>Estructura operativa</u> Entre el personal clave administrativo y de operaciones de la Ciudad de Guatemala se encuentran:																		
<table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse;"> <thead> <tr> <th style="text-align: center;">Nombre</th> <th style="text-align: center;">Función</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td style="text-align: center;">Ing. Salvador Valladares</td> <td style="text-align: center;">Gerente General</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Lic. Alejandro Rodríguez</td> <td style="text-align: center;">Gerente Financiero</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Luis Salazar</td> <td style="text-align: center;">Contador General</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Mynor Rodas</td> <td style="text-align: center;">Gerente de Informática</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Alexander de León</td> <td style="text-align: center;">Gerente de Ventas</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Enrique Bran</td> <td style="text-align: center;">Gerente de Auditoría Interna</td> </tr> <tr> <td style="text-align: center;">Alfonso Escobar</td> <td style="text-align: center;">Gerente de Taller</td> </tr> </tbody> </table>			Nombre	Función	Ing. Salvador Valladares	Gerente General	Lic. Alejandro Rodríguez	Gerente Financiero	Luis Salazar	Contador General	Mynor Rodas	Gerente de Informática	Alexander de León	Gerente de Ventas	Enrique Bran	Gerente de Auditoría Interna	Alfonso Escobar	Gerente de Taller
Nombre	Función																	
Ing. Salvador Valladares	Gerente General																	
Lic. Alejandro Rodríguez	Gerente Financiero																	
Luis Salazar	Contador General																	
Mynor Rodas	Gerente de Informática																	
Alexander de León	Gerente de Ventas																	
Enrique Bran	Gerente de Auditoría Interna																	
Alfonso Escobar	Gerente de Taller																	

El Gerente General tiene a su cargo todas las gerencias (Financiera, Informática, Ventas).

El Gerente Financiero tiene a su cargo el área de (Tesorería, créditos y cobros, contabilidad, recursos humanos). El gerente financiero hizo mención que posiblemente se evaluará si es necesaria la creación de un departamento de RRHH ya que a la fecha no lo tienen.

Estados Financieros auditados en años anteriores

La compañía ha sido auditada en años anteriores y el dictamen de auditoría ha sido sin salvedades, solamente con un párrafo de énfasis que menciona que la compañía es miembro de un grupo de compañías relacionadas por tal razón los saldos y transacciones pudieran ser diferentes a las que fueren con compañías independientes. Esto se pudo constatar ya que el Gerente General mostró en ese momento el informe de los auditores independientes.

D.1.2 Manejo de las operaciones

La compañía importa vehículos a través de la gerencia de compras. Los vehículos se encuentran resguardados en bodegas propias, en las agencias y en almacenadoras por lo que será confirmada esta última para validar el saldo y además realizar una toma física de inventarios. Los pedidos de los clientes son registrados en el sistema contable lo cual está interrelacionado con la baja en el inventario y con la facturación.

- Clientes

Por el tipo de negocio, los clientes no están centralizados en un sector en específico si no que pueden ser todas las personas o compañías que estén interesados en adquirir un vehículo y que tengan la capacidad de pago para cumplir con la obligación.

- Proveedores

El proveedor más importante de la compañía es International Cars Company, INC ubicado en Brasil, que cuenta con sedes en Japón y Estados Unidos de América.

- Empleados

Según pláticas con el gerente financiero, durante la visita preliminar la compañía cuenta con 125 empleados a los que capacita constantemente. El gerente financiero es el responsable del proceso de selección, el cual previo a confirmar al futuro colaborador hace una entrevista decisiva con el gerente del área que solicita la contratación.

Las prestaciones laborales que paga la Compañía son las indicadas en la legislación del país y registra provisiones mensuales según las tarifas máximas establecidas.

- Inversiones

En el presente período la Compañía tiene algunas inversiones en acciones en otras compañías; sin embargo, éstas no sobrepasan el 50% de la cuenta ya que de lo contrario debiera consolidarse.

- Financiamiento

La Compañía opera con los bancos del sistema que son: Banco Industrial, S. A., Banco Agromercantil, S. A. y Banco G&T Continental, S. A.

La Compañía tiene un financiamiento con los bancos indicados por un total de Q 1,750,000 a corto plazo y a largo plazo por Q 10,050,300. Esto suma un total de Q 11,800,300.

- Compañías relacionadas

De los 125 empleados 90 se encuentran en planilla en una empresa relacionada que le brinda el servicio de personal para realizar las actividades administrativas. La empresa se llama: Servicios Humanos, S. A. Además Comercializadora de Autos también cuenta con otras entidades relacionadas donde realiza transacciones y tiene saldos importantes, las empresas afines son:

- Importadora de Vehículos, S. A.
- Inmobiliaria La Mejor, S. A.

- Litigios y reclamos

La compañía tiene un abogado que vela por los intereses en el ámbito jurídico el Lic. Pedro Silva, además tiene un asesor fiscal que es el Lic. Javier Marroquín.

- Sistemas computarizados

Con relación al sistema de información financiera como se menciona en la información general del cliente, a la fecha se está utilizando un sistema computarizado SAP, este sistema tiene interrelacionadas las áreas principales que son tesorería, inventarios, clientes, proveedores y otras.

La contabilidad se encuentra al día, la Gerencia presenta a la Junta Directiva los Estados Financieros mensuales a los 10 días hábiles de cada mes, donde se toman decisiones ejecutivas para el buen funcionamiento de la empresa.

D.2 Entendimiento del ambiente de la industria

- Ambiente de la empresa comercial

Se visitaron las instalaciones del negocio para observar las condiciones de las mismas, inspección de los inventarios y el resguardo de efectivo.

Los competidores claves de la compañía son: Mobile, S. A. en el segmento de vehículos para clase alta, Motors, S. A. Con los vehículos de más demanda que son los economycs. Sin embargo, en el mercado guatemalteco la compañía se ubica entre las primeras 5 empresas con más ventas durante el año 2008, 2009 y 2010 a pesar de la crisis económica del año 2008 y 2009.

- Ambiente Económico y político

El gerente financiero indicó que económicamente la Compañía está dando los resultados esperados; la competencia a dejado espacios donde se ha podido ingresar. La compañía inició con capital propio aportado por los accionistas y también con financiamiento bancario lo cual indica que la empresa es aceptada en el mercado financiero. El margen de ganancia neta es del 16% en julio 2013 de igual forma que el año 2012.

El gerente financiero indicó que en la actualidad el ambiente económico del país es estable; por lo que es factible acceder a financiamiento en las entidades bancarias y las tasas de interés son estables y se negocian con el banco.

- Ambiente legal y reglamentario

La compañía debe de cumplir con leyes de la República de Guatemala, las cuales son de tipo mercantil, tributario, civil, penal y laboral.

D.3 Políticas y prácticas contables de la entidad

- Evaluación de la información financiera

La base para la preparación de estados financieros es la Norma Internacional de Información Financiera (NIIF) para pequeñas y medianas entidades (PYMES).

- Método de reconocimiento de ingresos: Devengado
- Valuación del inventario: Promedio
- Estimación de cuentas incobrables 3%
- Provisión de prestaciones laborales: 8.33%
- Activos fijos: valuados al costo de adquisición
- Deterioro de activos
- Moneda funcional es el quetzal
- Inventarios se registran al costo de adquisición
- Instrumentos financieros del valor razonable se aproxima al valor en libros y aquí se incluyen efectivo, cuentas por cobrar, préstamos bancarios cuentas por pagar.

D.4 Medición del desempeño financiero (ambiente de control)

El gerente financiero expresó su tranquilidad respecto a este tema, ya que desde los inicios de la entidad no se ha tenido sospecha alguna de fraude o acto ilícito cometido por algún empleado. La compañía cuenta con un departamento de Auditoría Interna que se encarga de revisar las áreas críticas de la compañía constantemente. De igual forma se cuenta con un manual de políticas y procedimientos el cual lo actualizan constantemente y ayuda a garantizar un buen ambiente de control.

	REF.	D.5
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013
EVALUACIÓN DE LOS PRINCIPALES RIESGOS		

<u>Descripción</u>	<u>Tipo de Riesgo</u>		
	<u>Alto</u>	<u>Medio</u>	<u>Bajo</u>
<p><u>Riesgo de continuidad del negocio del cliente (negocio en marcha)</u></p> <p>Lo que se pretende es evaluar la seguridad y continuidad del negocio identificando los riesgos operativos, financieros y de control a través de técnicas de auditoría así también con las generalidades que ya se tienen de la compañía.</p> <p>Según pláticas con Gerencia, la compañía ha tenido un crecimiento constante desde su inicio, adicionalmente la Junta Directiva tiene planes de apertura de una agencia en Quetzaltenango por lo se cree que el negocio está creciendo constantemente.</p>		<u>M</u>	
<p><u>Riesgo de asociación</u></p> <p>Es el riesgo de sufrir un perjuicio en la reputación de la firma o del profesional por la asociación con el cliente, para esto se evaluó: riesgos inherentes del negocio como tamaño y volumen de las transacciones.</p> <p>Las relaciones con otros clientes, si existen factores que afecten el riesgo profesional en el negocio, por lo que para esto se verificó la viabilidad de los productos o servicios ofrecidos, perspectivas de la empresa y de la industria.</p>			<u>B</u>

<u>Descripción</u>	<u>Tipo de Riesgo</u>										
	<u>Alto</u>	<u>Medio</u>	<u>Bajo</u>								
<p><u>Riesgo de auditoría</u></p> <p>Por lo que se pudo verificar que la Junta Directiva y Gerencia están con el ánimo de conocer cualquier movimiento fraudulento que pudiera afectar a la compañía. La Dirección de la compañía está dispuesta a proporcionar cualquier tipo de información que se necesite por lo que no existe anuencia en proporcionar la información por parte de la Dirección.</p>			<u>B</u>								
<p><u>Riesgo de control:</u></p> <p>El ambiente de control de la compañía es bastante efectivo, se cuenta con auditoría interna y con un sistema de información bastante tecnológico que integra las áreas críticas de: tesorería, inventarios y proveedores, ventas y cuentas por cobrar y otras.</p>			<u>B</u>								
<p><u>Riesgo del negocio:</u></p> <table border="1"> <tr> <td>Reputación de la compañía</td> <td>A la fecha la empresa no se ha visto en problemas que afecten la reputación</td> </tr> <tr> <td>Historial de litigios</td> <td>A la fecha la dirección nos indicó que no existen litigios importantes. Durante la auditoría, se confirmará con el abogado si la empresa tiene algún litigio a la fecha</td> </tr> <tr> <td>Ajustes fiscales</td> <td>No han sido fiscalizados por la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT</td> </tr> <tr> <td>Hay sindicato</td> <td>No manejan sindicato</td> </tr> </table>	Reputación de la compañía	A la fecha la empresa no se ha visto en problemas que afecten la reputación	Historial de litigios	A la fecha la dirección nos indicó que no existen litigios importantes. Durante la auditoría, se confirmará con el abogado si la empresa tiene algún litigio a la fecha	Ajustes fiscales	No han sido fiscalizados por la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT	Hay sindicato	No manejan sindicato			<u>B</u> <u>B</u> <u>B</u> <u>B</u>
Reputación de la compañía	A la fecha la empresa no se ha visto en problemas que afecten la reputación										
Historial de litigios	A la fecha la dirección nos indicó que no existen litigios importantes. Durante la auditoría, se confirmará con el abogado si la empresa tiene algún litigio a la fecha										
Ajustes fiscales	No han sido fiscalizados por la Superintendencia de Administración Tributaria – SAT										
Hay sindicato	No manejan sindicato										

<u>Descripción</u>	<u>Tipo de Riesgo</u>		
	<u>Alto</u>	<u>Medio</u>	<u>Bajo</u>
<p><u>Riesgo de la Dirección</u></p> <p>Calidad e integridad de la gerencia, el conocimiento del negocio, la competencia del personal, la estabilidad económica y el historial crediticio son elementos que se evalúan a nivel general pues no se tiene la información a fondo. Sin embargo, la dirección mencionó que estos aspectos han sido cuidados por la gerencia y que también se puede observar en los saldos de los estados financieros.</p>			<u>M</u>
<p><u>Riesgo inherente:</u></p> <p>Algunos saldos o revelaciones, las clases de transacciones, las cuentas significativas pueden influir en el riesgo inherente por lo que se dará énfasis en las mismas en el trabajo de campo.</p>			
<p><u>Riesgo de mercado</u></p> <p>Es el riesgo de que el valor de un activo financiero de la Compañía se reduzca por causa de cambios en las tasas de interés, en las tasas de cambio monetario, en los precios accionarios y otras variables financieras, así como la reacción de los participantes de los mercados de valores a eventos políticos y económicos.</p> <p>La política de dirección de riesgo dispone el cumplimiento con límites por instrumento financiero, límites respecto del monto máximo de pérdidas para el cierre de las posiciones y la protección del capital por medio de manejo del riesgo de la tasa de interés.</p>			
<p><u>Riesgo operacional</u></p> <p>Es la contingencia de que la Compañía incurra en pérdidas debido a la inadecuación o a fallas de procesos, de personas, de los sistemas internos, o bien a causa de eventos externos. La dirección efectúa un monitoreo constante de la información sobre los problemas económicos, sociales del país que puedan afectar las operaciones de la Compañía.</p>			

<u>Descripción</u>	<u>Tipo de Riesgo</u>		
	<u>Alto</u>	<u>Medio</u>	<u>Bajo</u>
<p><u>Riesgo de liquidez y financiamiento</u></p> <p>Consiste en el riesgo de que la dirección no pueda cumplir con todas sus obligaciones por causa entre otros de un retiro inesperado de fondos aportados por acreedores o clientes (depósito, líneas de crédito y otros), la reducción en el valor de las inversiones, la excesiva concentración de pasivos en una fuente en particular, el descalce entre activos y pasivos, la falta de liquidez de los activos, o el financiamiento de activos a largo plazo con pasivos a corto plazo.</p>			
<p><u>Riesgo tecnológico</u></p> <p>Es el riesgo de que la interrupción, alteración o falla de la infraestructura tecnológica, sistemas de información, bases de datos y procesos de tecnología de información provoquen pérdidas financieras a la Compañía.</p> <p>Para mitigar tecnológico, la dirección efectúa copias de seguridad periódicas de la información, además cuentan con dos servidores que garantizan la recuperación de la información.</p>			
<p><u>Riesgo país</u></p> <p>Es la contingencia de que la Compañía incurra en pérdidas asociadas con el ambiente económico, social y político del país donde el deudor o contraparte tiene su domicilio y/o sus operaciones, incluye los riesgos soberano, político y de transferencia.</p> <p>Para mitigar el riesgo, la dirección efectúa un monitoreo constante de la información sobre los problemas económicos, sociales del país que puedan afectar las operaciones de la Compañía.</p>			
<p><u>Conclusión de evaluación del riesgo</u></p> <p>Se puede resumir que el riesgo de la compañía es BAJO en el área financiera tomando en cuenta que cuentan con departamento de auditoría interna, un sistema de información financiera interrelacionado, un razonable ambiente de control, políticas, procedimientos y segregación de funciones adecuada.</p>			

	REF.	D.6 1/3
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013
EVALUACIÓN DE RIESGOS: ANÁLISIS DE VARIACIONES		

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AUDITADOS – ACTIVO

Cifras expresadas en Quetzales

ACTIVO	31/12/2012	31/12/2011	ANALISIS VERTICAL		ANALISIS HORIZONTAL	
			2012	2011	2012-2011	%
Corriente	Q 39,500,000	Q 27,700,000	71%	69%	Q 1,800,000	43%
Efectivo	3,900,000	300,000	7%	1%	3,600,000	1200%
Cuentas por cobrar-neto	12,750,000	9,200,000	23%	23%	3,550,000	39%
Documentos por cobrar	9,000,000	3,000,000	16%	7%	6,000,000	200%
Inventarios	13,850,000	15,200,000	25%	38%	(1,350,000)	-9%
No Corriente	16,200,000	12,700,000	29%	31%	3,500,000	28%
Propiedades y equipo-neto	2,500,000	3,000,000	4%	7%	(500,000)	-17%
Inversión	13,500,000	5,500,000	24%	14%	8,000,000	145%
Activos intangibles	200,000	200,000	0%	0%	0	0%
Activos totales	Q 55,700,000	Q40,400,000	100%	100%	Q 5,300,000	38%

Explicación general de las variaciones significativas

En el activo corriente se puede observar que aumentaron las cuentas por cobrar derivado del incremento que hubo en las ventas comparado con el año 2011. Derivado de hubo aumento en ventas, aumento en costo de ventas y disminución en inventarios. Adicionalmente, existe un incremento relevante en documentos por cobrar, (el gerente financiero indicó que dicho aumento está documentado con pagarés financieros y que corresponde a compañías relacionadas).

Las propiedades y equipo disminuyeron en un 17% derivado de una venta de vehículos que están registrados en la compañía. Las inversiones son un rubro importante para revisar y validar con su documentación.

	REF.	D.6 2/3
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013
EVALUACIÓN DE RIESGOS: ANÁLISIS DE VARIACIONES		

ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA AUDITADOS –PASIVO

PASIVO	31/12/2012	31/12/2011	ANALISIS VERTICAL		ANALISIS HORIZONTAL	
			2012	2011	2012-2011	%
Corriente	Q 2,178,500	Q 9,867,125	22%	24%	Q 2,311,375	23%
Proveedores	9,350,000	6,500,000	17%	16%	2,850,000	44%
Cuentas por pagar	518,500	217,125	1%	1%	301,375	139%
Impuestos por pagar	160,000	150,000	0%	0%	10,000	7%
Préstamos bancarios c/p	2,150,000	3,000,000	4%	7%	(850,000)	-28%
No Corriente	16,300,000	8,500,000	29%	21%	7,800,000	92%
Prestaciones laborales	1,300,000	1,100,000	2%	3%	200,000	18%
Documentos por pagar	1,700,000	800,000	3%	2%	900,000	113%
Préstamos bancarios l/p	13,300,000	6,600,000	24%	16%	6,700,000	102%
Pasivos totales	28,478,500	18,367,125	51%	45%	10,111,375	55%
Patrimonio						
Capital en acciones	6,000,000	6,000,000	11%	15%	0	0%
Ganancias acumuladas	8,350,000	5,000,000	15%	12%	3,350,000	67%
Reserva legal	555,000	450,000	1%	1%	105,000	23%
Ganancia del año	12,316,500	10,582,875	22%	26%	1,733,625	16%
Total Patrimonio de los accionistas	27,221,500	22,032,875	49%	55%	5,188,625	24%
Total Pasivo y patrimonio	Q 5,700,000	Q 40,400,000	100%	100%	Q 5,300,000	38%

Explicación general de las variaciones significativas

Se puede observar que los rubros más significativos se concentran en proveedores, ya que representa el 17% del total de pasivo y patrimonio; además, dicha cuenta, en el año 2012 aumentó en un 44%. Se debe hacer énfasis en los préstamos bancarios ya que sumando el corto y largo plazo es un rubro fuerte, y también en la cuenta de utilidades retenidas.

	REF.	D.6 3/3
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013
EVALUACIÓN DE RIESGOS: ANÁLISIS DE VARIACIONES		

ESTADO DE RESULTADOS AUDITADOS

Cifras expresadas en Quetzales

	31/12/2012	31/12/2011	<u>ANALISIS VERTICAL</u>		<u>ANALISIS HORIZONTAL</u>	
			2012	2011	2012-2011	%
Ventas netas	Q 75,500,000	Q 50,875,000	100%	100%	Q 4,625,000	48%
Costo de ventas	(48,975,000)	(29,437,500)	-65%	-58%	(19,537,500)	66%
Margen bruto	26,525,000	21,437,500	35%	42%	5,087,500	24%
<u>Gastos de operación</u>						
Gastos de distribución y venta	(4,025,000)	(3,100,000)	-5%	-6%	(925,000)	30%
Gastos de administración	(2,700,000)	(1,800,000)	-4%	-4%	(900,000)	50%
Gastos financieros	(1,550,000)	(1,000,000)	-2%	-2%	(550,000)	55%
Ganancia (pérdida) en operación	18,250,000	15,537,500	24%	31%	2,712,500	17%
Otros gastos y productos financieros	(400,000)	(200,000)	-1%	0%	(200,000)	100%
Ganancia antes de ISR	17,850,000	15,337,500	24%	30%	2,512,500	16%
ISR del período	(5,533,500)	(4,754,625)	-7%	-9%	(778,875)	16%
Ganancia del año	Q 12,316,500	Q 10,582,875	16%	21%	Q ,733,625	16%

Explicación general de las variaciones significativas

La compañía obtuvo una ganancia del 16% después de impuestos, lo cual indica que es una compañía bastante estable, sus gastos principales se concentran en costo de ventas que representa un 65% sobre el total de las ventas y el resto son gastos operativos. Si se observa el análisis horizontal los aumentos se concentran en costo de ventas que habría que observarlo ya que no se ve muy razonable el porcentaje con relación a las ventas y un aumento fuerte se ve en gastos administrativos con un 50% y luego los gastos de distribución y ventas con un 30%.

	REF.	D.7
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: agosto 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: agosto 2013
EVALUACIÓN DE RIESGOS: ANÁLISIS DE ÍNDICES FINANCIEROS		

DESCRIPCIÓN	FÓRMULA	31/12/2012	31/12/2011	INTERPRETACIÓN
DE LIQUIDEZ				
Capital de trabajo	AC-PC	27,321,500	17,832,875	Indica que la cantidad de capital de trabajo disponible para operar en el año corriente es mayor al disponible del año anterior.
Retorno del capital de trabajo	Ventas /KT	2.76	2.85	Indica que por Q1.00 de capital de trabajo se produjeron ventas de Q 2.76 en el año 2012 y 2.85 en el año 2011.
Margen de seguridad	KT/PC	6.20	5.16	Indica que por Q 1.00 de pasivo corriente se tienen disponibles Q 6.20 de capital de trabajo para el año 2012 y Q 5.16 en el año 2011.
Liquidez	AC/PC	3.24	2.81	Indica que por Q 1.00 de pasivo corriente se disponen de Q 3.24 de activo corriente para el año 2012 y Q 2.81 para el año 2011.
Prueba del ácido	(AC-IN)/PC	2.11	1.27	Al excluir los inventarios, por cada Q1.00 de pasivo se dispone de Q 2.11 de activo, para el año 2012 y Q 1.27 para el año 2011.
DE APALANCAMIENTO				
Endeudamiento	PT/AT	51%	45%	Indica que los acreedores financiaron los activos de la Compañía en 51% para el año 2012 y 45% para el año 2011; lo que significa que la compañía incrementó el apalancamiento.
Patrimonio a AT	K/AT	11%	15%	Los accionistas aportaron del total de los activos el 11% para el año 2012 y el 15% para el año 2011.
RENTABILIDAD				
Del patrimonio	U.neta /patrimonio	45%	48%	Se obtiene que el rendimiento del capital de los accionistas que fue del 45% para 2012 y 48% para el año 2011.
Del activo total	U.neta /activo total	22%	26%	Se obtiene que el rendimiento de los activos de la Compañía, activo fijo y el financiamiento de cuentas por cobrar generó un rendimiento del 22% en el año 2012 y 26% en el año 2011.
En operación	U.operación /ventas netas	24%	31%	El rendimiento de la gestión de ventas fue del 24% para el año 2012 y 31% para el año 2011; se refleja una disminución del 7% respecto al año anterior.

	REF.	E 1/4
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013
INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR EL CLIENTE (ESTADOS FINANCIEROS)		

Figura No. 5

Estado de Situación Financiera al 31 de julio de 2013

Comercializadora de Autos, S. A.		PPC
Estado de Situación Financiera		
Al 31 de julio de 2013		
Cifras Expresadas en Quetzales		
Activo	Al 31/07/2013	
Corriente	Q 39,138,925	
Efectivo	5,500,725	
Cuentas por cobrar-neto	8,917,750	
Documentos por cobrar	9,000,450	
Inventarios	15,720,000	
No Corriente	17,050,976	
Inversión	13,500,476	
Propiedades y equipo	3,350,500	
Activos intangibles	200,000	
Activos totales	Q 56,189,901	
Pasivo		
Corriente	Q 8,900,000	
Proveedores	5,000,000	
Cuentas por pagar	3,900,000	
No Corriente	12,150,300	
Prestaciones laborales	1,400,000	
Documentos por pagar	700,000	
Préstamos bancarios	10,050,300	
Pasivos totales	21,050,300	
Patrimonio de los accionistas		
Capital en acciones	6,000,000	
Ganancias acumuladas	20,666,500	
Reserva legal	555,000	
Ganancia del año	7,918,101	
Total Patrimonio de los accionistas	35,139,601	
Total Pasivo y patrimonio	Q 56,189,901	
PPC: Papel proporcionado por el cliente.		
Nota: Se hace mención que la compañía proporcionó a la firma de auditores, información reciente para evaluar a la compañía.		

Para efectos ilustrativos, la auditoría externa de estados financieros se realizará del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013; sin embargo, la elaboración de la propuesta de servicios profesionales se efectuó el 8 de agosto de 2013.

FUENTE: Elaboración propia de acuerdo a Norma Internacional de Información Financiera NIIF para pequeñas y medianas entidades PYMES. Agosto 2013

	REF.	E 2/4
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013
INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR EL CLIENTE (ESTADOS FINANCIEROS)		

Figura No. 6

Estado de Resultados del 1 de enero al 31 de julio de 2013

Comercializadora de Autos, S. A.		PPC
Estado de Situación Financiera		
Al 31 de julio de 2013		
Cifras Expresadas en Quetzales		
<u>AL 31/07/2013</u>		
Ventas netas	Q	48,750,500
Costo de ventas		(32,687,825)
Margen bruto		16,062,675
 <u>Gastos de operación</u>		
Gastos de distribución y venta		(1,683,000)
Gastos de administración		(1,800,000)
Gastos financieros		(904,167)
Ganancia (pérdida) en operación		11,675,508
Otros gastos y productos financieros		(200,000)
Ganancia antes de ISR		11,475,508
ISR del año		(3,557,407)
Ganancia del año	<u>Q</u>	7,918,101
 PPC: Papel proporcionado por el cliente.		
Nota: Se hace mención que la compañía proporcionó a la firma de auditores, información reciente para evaluar a la compañía.		

Para efectos ilustrativos, la auditoría externa de estados financieros se realizará del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013; sin embargo, la elaboración de la propuesta de servicios profesionales se efectuó el 8 de agosto de 2013.

FUENTE: Elaboración propia de acuerdo a Norma Internacional de Información Financiera NIIF para pequeñas y medianas entidades PYMES. Agosto 2013

	REF.	E 3/4
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013
INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR EL CLIENTE (ESTADOS FINANCIEROS)		

Figura No. 7

Estados de Situación Financiera Auditados por el auditor predecesor

<u>Comercializadora de Autos, S. A.</u>		PPC
<u>Estados de Situación Financiera Auditados</u>		
<u>A131 de diciembre de 2012 y 2011</u>		
<u>Cifras Expresadas en Quetzales</u>		
Activo	2012	2011
Corriente	Q 39,500,000	Q 27,700,000
Efectivo	3,900,000	300,000
Cuentas por cobrar-neto	12,750,000	9,200,000
Documentos por cobrar	9,000,000	3,000,000
Inventarios	13,850,000	15,200,000
No Corriente	16,200,000	8,700,000
Inversión	13,500,000	5,500,000
Propiedades y equipo-neto	2,500,000	3,000,000
Activos Intangibles	200,000	200,000
Activos totales	Q 55,700,000	Q 36,400,000
Pasivo		
Corriente	Q 12,178,500	Q 9,867,125
Proveedores del exterior	9,350,000	6,500,000
Cuentas por pagar	678,500	367,125
Préstamos bancariso corto plazo	2,150,000	3,000,000
No Corriente	16,300,000	8,500,000
Prestaciones laborales	1,300,000	1,100,000
Documentos por pagar	1,700,000	800,000
Préstamos bancarios	13,300,000	6,600,000
Pasivos totales	28,478,500	18,367,125
Patrimonio de los accionistas		
Capital en acciones	6,000,000	6,000,000
Ganancias acumuladas	8,350,000	5,000,000
Reserva legal	555,000	450,000
Ganancia del año	12,316,500	10,582,875
Total Patrimonio de los accionistas	27,221,500	22,032,875
Total Pasivo y patrimonio	Q 55,700,000	Q 40,400,000
PPC: Papel proporcionado por el cliente.		
Nota: Derivado que el cliente solicitó un auditoría por el año terminado el 31 de diciembre de 2013. El cliente proporcionó información de estados financieros comparativos auditados a la fecha que se especifica.		

Para efectos ilustrativos, la auditoría externa de estados financieros se realizará del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013; sin embargo, la elaboración de la propuesta de servicios profesionales se efectuó el 8 de agosto de 2013.

FUENTE: Elaboración propia de acuerdo a Norma Internacional de Información Financiera NIIF para pequeñas y medianas entidades PYMES. Agosto 2013

	REF.	E 4/4
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013
INFORMACIÓN PROPORCIONADA POR EL CLIENTE (ESTADOS FINANCIEROS)		

Figura No. 8

Estados de Resultados Auditados por el auditor predecesor

<u>Comercializadora de Autos, S. A.</u>		PPC
<u>Estados de Resultados</u>		
<u>Del 1 de enero al 31 de diciembre de 2012 y 2011</u>		
<u>Cifras Expresadas en Quetzales</u>		
	<u>2012</u>	<u>2011</u>
Ventas netas	75,500,000	50,875,000
Costo de ventas	(48,975,000)	(29,437,500)
Margen bruto	26,525,000	21,437,500
<u>Gastos de operación</u>		
Gastos de distribución y venta	(4,025,000)	(3,100,000)
Gastos de administración	(2,700,000)	(1,800,000)
Gastos financieros	(1,550,000)	(1,000,000)
Ganancia (pérdida) en operación	18,250,000	15,537,500
Otros gastos y productos financieros	(400,000)	(200,000)
Ganancia antes de ISR	17,850,000	15,337,500
ISR del periodo	(5,533,500)	(4,754,625)
Ganancia del año	12,316,500	10,582,875

PPC: Papel proporcionado por el cliente.

Nota: Derivado que el cliente solicitó un auditoría por el año terminado el 31 de diciembre de 2013. El cliente proporcionó información de estados financieros comparativos auditados a la fecha que se especifica.

Para efectos ilustrativos, la auditoría externa de estados financieros se realizará del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013; sin embargo, la elaboración de la propuesta de servicios profesionales se efectuó el 8 de agosto de 2013.

FUENTE: Elaboración propia de acuerdo a Norma Internacional de Información Financiera NIIF para pequeñas y medianas entidades PYMES. Agosto 2013

	REF.	F 1/4
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013
DETERMINACIÓN DEL CÁLCULO DE HONORARIOS Y COSTO HORA HOMBRE		

<u>F. 1. Determinación del Costo Hora Hombre</u>	<u>REF.</u>
<p>Paso No. 1 Incluir puesto y monto del sueldo de los empleados</p> <p>Se realiza una nómina de empleados donde se indique el puesto de cada uno, el sueldo mensual, que luego se debe anualizar y el número de empleados por puesto de trabajo.</p>	<p>F.1.1 Página 136</p>
<p>Paso No. 2 Incluir el número de empleados por puesto</p> <p>La política de la compañía es que el sueldo de cada mes será el mismo por empleado por puesto.</p>	<p>F.1.1 Página 136</p>
<p>Paso No. 3 – Determinación de las horas anuales</p> <p>Cuando ya se tiene la información del paso 1 y 2, se procede a colocar las horas en el mes que se trabajaron. Horas en el mes son 8 horas por 22 días (mensuales) para luego multiplicar por 14 meses (se incluye aguinaldo y bono14) para que se determinen las horas en el año por puesto.</p> <p>Es importante mencionar que la compañía tiene la política de que todos sus empleados están por servicios profesionales, el empleado y el patrono celebran un contrato de servicios. Es política de la firma pagar 14 honorarios en el año. Por lo que no existe provisión para indemnizaciones.</p> <p>Nota:</p>	<p>F.1.1 Página 136</p>
<p>Paso No. 4 – Determinación del costo hora anual</p> <p>Este es un cálculo de que se realiza con el sueldo anual multiplicado por las horas del año.</p>	<p>F.1.2 Página 136</p>
<p>Paso No. 5 – Determinación del gasto promedio por hora hombre</p> <p>5.1 Se incluyeron todos los gastos que la firma considera como fijos y variables en forma anual.</p>	<p>F.1.2 Página 136</p>

	REF.	F 2/4
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013
DETERMINACIÓN DEL CÁLCULO DE HONORARIOS Y COSTO HORA HOMBRE		

	<u>REF.</u>
<p>5.2 Se incluyeron los gastos Fijos de Administración que son todos los gastos de sueldos y prestaciones laborales del personal administrativo en forma anual.</p> <p>5.3 Luego de ya incluir en una tabla todas las erogaciones se sumaron y el resultado se dividió por el promedio de horas al año de todo el personal, para establecer de cuánto es el gasto administrativo por hora que la firma tiene por cada persona.</p> <p>Paso No. 6 – Políticas de la firma Santiago Fabián & Asociados, S. C.</p> <p>6.1 <u>Costos de representación:</u> Los costos de representación corresponden a las cuota fija que se Santiago Fabián & Asociados, S. C. paga a la firma internacional por ser miembros de la misma y por representar a ellos en Guatemala. Este es una cuota anual de Q 60,000. La cuota forma parte de la determinación costo hora hombre y está incluido en el paso No. 5.</p> <p>6.2 <u>Determinación de la ganancia por costo promedio hora hombre</u> La política de la compañía es mantener un 75% de ganancia sobre el servicio, por lo que al costo de hora promedio le suma el porcentaje indicado de ganancia.</p> <p>6.3 <u>Determinación de la reserva para cubrir riesgos y contingencias</u> La política de la compañía es hacer una reserva para cubrir riesgos y contingencias por lo que a los honorarios determinados les adiciona un porcentaje del 5%. Esta reserva se determina después del cálculo de estimación de honorarios por trabajador.</p>	<p>F.1.2 Página 137</p> <p>F.1.2 Página 137</p> <p>F.1.2 Página 137</p> <p>F.1.2 Página 137</p>

	REF.	F 3/4
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013
DETERMINACIÓN DEL CÁLCULO DE HONORARIOS Y COSTO HORA HOMBRE		

<u>F. 2. Métodos para determinar el costo total hora hombre</u>	<u>REF.</u>
<p>Esto es la suma de todos los costos, gastos, porcentaje de ganancia, los costos de representación que están incluidos en la cédula de gastos de operación.</p> <p>Los gastos de impuestos y de reservas para riesgos y contingencias son determinados hasta cuando ya se tiene el total de honorarios estimados.</p> <p>Esta determinación del costo hora hombre servirá para que cuando ya se presupueste el número de horas por cada trabajo se multiplique por este precio determinado que ya incluye todos los gastos que pueda incurrir la firma en un trabajo de auditoría externa de estados financieros. No se debe olvidar que para determinar el costo hora hombre para una auditoría se toman de base las políticas de cada firma.</p> <p>Para esto se mencionan 4 métodos:</p>	No aplica referencia
F.2.1 Método No. 1 Determinación del costo hora hombre por puesto de trabajo	
<p>Es cuando se le asigna un valor de hora promedio a cada personal de la firma, adicionando a este los costos, gastos y porcentaje de ganancia.</p> <p>En este caso se asume que el honorario por puesto es el mismo. Por ejemplo si hay tres puestos de gerentes sólo se toma en cuenta un honorario de los tres.</p> <p>Paso 1 Condensar la nómina de honorarios para que sólo se tenga un sueldo por puesto.</p> <p>Paso 2 Se determina el costo total hora hombre sumando lo siguiente: Costo promedio de hora, promedio de gastos por hora, ganancia estimada luego esto por puesto de trabajo y se determina el costo hora hombre por cada puesto de trabajo.</p>	F.2.1 Página 139

	REF.	F 4/4
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013
DETERMINACIÓN DEL CÁLCULO DE HONORARIOS Y COSTO HORA HOMBRE		

F.2.2 Método No. 2 Costo hora hombre multiplicado por 3	<u>REF.</u>
Este es otro método que consiste en que el costo de hora hombre se multiplica por 3 que significa 1=Hora Hombre 2= Gastos y 3= Ganancia	F.2.2 Página 140
F.2.3 Método No. 3 Costo hora hombre promedio	
En este método de costo lo que se hace es tener el total horas de todo el personal independientemente que personal asista al trabajo de campo. Pues por eso se le llama promedio porque es la suma de todos los honorarios dividido entre el número de horas de todo el personal desde socia hasta asistente, no importa el puesto ni el monto de hora por puesto.	F.2.3 Página 141
F.2.4 Método No. 4 Costo hora hombre que se determina del total de nómina de honorarios a detalle + gastos + el 100% de ganancia	
<ul style="list-style-type: none"> • Sumar el total de los honorarios anuales de todo el persona • Sumar el total de los gastos en el año, • El total de costos y gastos se divide en el total de horas hombre en el año. • Al resultado se le suma el 100% que corresponde a la ganancia. 	F.2.4 Página 142

	REF.	F.1.1
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013
NÓMINA DE HONORARIOS (Pasos del 1 al 4)		

Tabla No. 3
Nómina de honorarios anual

Código de Empleado	Nombre del empleado	Puesto	Sueldo Mensual	Horas en el mes = 8H *22 días	Total Sueldo Anual (14)	Horas en el año
000-001	Astrid González	Secretaria Administrativa	4,000	176	56,000	2,112
000-002	Alejandra Rodríguez	Recepcionista	2,500	176	35,000	2,112
000-003	Rosario Molliner	Limpieza	1,400	176	19,600	2,112
Staff						
000-004	Valeska Santiago	Socia	20,000	176	280,000	2,112
000-005	Mónica Trejo	Gerente de Auditoría 1	15,000	176	210,000	2,112
000-006	Luisa Fernanda García	Gerente de Auditoría 2	15,000	176	210,000	2,112
000-007	Diana Guerrero	Gerente de Consultoría	12,000	176	168,000	2,112
000-008	Eduardo Pineda	Encargado de Auditoría	8,000	176	112,000	2,112
000-009	Viviana Toledo	Encargado de Auditoría	7,500	176	105,000	2,112
000-010	Daniel Valladarez	Encargado de Auditoría	6,500	176	91,000	2,112
000-011	Luz Divas	Encargado de Consultoría	5,500	176	77,000	2,112
000-012	Silvia María Mendoza	Asistente con experiencia	4,000	176	56,000	2,112
000-013	Juan José Sánchez	Asistente con experiencia	4,000	176	56,000	2,112
000-014	Angel Josué Samayoa	Asistente sin experiencia	3,000	176	42,000	2,112
000-015	Mishel Bran	Asistente sin experiencia	3,000	176	42,000	2,112
			Q 111,400		Q 1,559,600	31,680

FUENTE: Elaboración propia con base en consultas de internet para la elaboración de una nómina de honorarios en una firma de auditoría. Agosto 2013

Nota: La descripción de los pasos de este cuadro se muestran en el PT F, página No. 132.

	REF.	F.1.2
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013
DETERMINACIÓN DEL GASTO PROMEDIO HORA HOMBRE (Paso 5)		

Gastos de operación
Cifras expresadas en Quetzales

<u>Gastos Fijos</u>	Mensual	Anual
Energía eléctrica	Q 3,000	Q 36,000
Alquiler de oficina	10,000	120,000
Papelería y útiles	800	9,600
Teléfono oficina	2,000	24,000
Teléfono celular	2,800	33,600
Parqueo	1,200	14,400
Servicios de informática y publicidad	1,500	18,000
Impuestos	25,000	300,000
Gastos de representación	5,000	60,000
Otros servicios	1,200	14,400
	Q 52,500	Q 630,600

<u>Gastos Variables</u>	Mensual	Anual
Comisiones Gerente 1	Q 3,500	42,000
Comisiones Gerente 2	2,500	30,000
Comisiones Gerente 3	2,000	24,000
Combustible	800	9,600
Viáticos	2,300	27,600
	Q 11,100	Q 133,200

Gastos fijos de administración

Los gastos administrativos se incluyen en la nómina general determinada por la firma de auditoría para más detalle. A continuación se muestran en forma general.

Nombre del empleado	Mensual	Anual (14 sueldos)
Astrid González	Q 4,000	Q 56,000
Alejandra Rodríguez	2,500	35,000
Rosario Molliner	1,400	19,600
	Q 7,900	Q 110,600

Promedio de gastos por hora hombre

Descripción	Monto
Gastos fijos	Q 630,000
Gastos variables	Q 133,200
Gastos fijos de administración	Q 110,600
Total gastos	Q 73,800
Total horas en el año (ver nómina de sueldos par a más detalle) a/	31,680
Promedio de gastos por hora hombre	Q 27.58

a/ Se hace mención que el total de los gastos operativos se divide por el número de horas de todo el personal que trabaja durante un año.

	REF.	F.2.1
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013
MÉTODO No. 1 DETERMINACIÓN DEL COSTO HORA HOMBRE POR PUESTO DE TRABAJO		

Tabla No. 4
Nómina de honorarios resumida

Puesto	No. de empleados por puesto	a	b	c	d	e	f	g
		Sueldo Mensual	Horas en el mes (8H*22 días)	Sueldo anual (a * 14)	Horas en el año (b*12)	Costo hora promedio (c/d)	Costo total aa/	Costo final aproximado
Socia de Auditoría y Consultoría	3	Q 20,000	176	Q 280,000	2,112	Q 132.58	Q 280.28	Q 281
Gerente de Auditoría y Consultoría	4	Q 15,000	176	Q 210,000	2,112	Q 99.43	Q 222.27	Q 223
Encargados de Auditoría con experiencia	2	Q 8,000	176	Q 112,000	2,112	Q 53.03	Q 141.07	Q 141
Encargados de Auditoría sin experiencia	2	Q 5,000	176	Q 70,000	2,112	Q 33.14	Q 106.27	Q 106
Asistentes con experiencia "A"	4	Q 4,000	176	Q 56,000	2,112	Q 26.52	Q 94.67	Q 95
Asistentes con experiencia "B"	4	Q 3,000	176	Q 42,000	2,112	Q 19.89	Q 83.07	Q 83
	19	Q 55,000		Q 770,000	12,672		Q 928	Q 929

aa/ Determinación del Costo Total Hora Hombre para la Socio (a) de Auditoría y Consultoría	
Costo promedio de hora	Q 132.58
(+) Promedio de gastos por hora	Q 27.58
Total costos	Q 160.16
(+) Ganancia estimada (75%)	Q 120.12
Total costo hora hombre	Q 280.28

FUENTE: Elaboración propia con base en consultas de internet sobre la determinación del costo hora hombre en una firma de auditoría. Agosto 2013

En esta Tabla No. 4, fue determinado el cálculo de costo hora hombre para el puesto de Socia de auditoría y Consultoría. Este procedimiento es el mismo para los otros cargos del personal. En la Tabla No. 4 se puede apreciar el resultado del costo hora hombre por cada puesto de trabajo.

	REF.	F.2.2
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013
MÉTODO No. 2 COSTO HORA HOMBRE MULTIPLICADO POR 3		

Tabla No. 5
Costo hora hombre multiplicado por 3

<u>Cargo</u>	<u>Costo Hora Hombre</u>
Socias de Auditoría y Consultoría	Q 132.58
Gerente de Auditoría y Consultoría	Q 99.43
Encargados de Auditoría con experiencia	Q 53.03
Encargados de Auditoría sin experiencia	Q 33.14
Asistentes con experiencia "A"	Q 26.52
Asistentes sin experiencia "B"	Q 19.89
Suma de costo hora hombre	Q 365.00

FUENTE: Datos extraídos de la Tabla No. 4 columna "e". Agosto 2013

Total Costo 365 Q 60.76

No. de puestos 6

Forma 1=3	
Costo hora hombre	Q 60.76
Gastos	Q 60.76
Ganancia	Q 60.76
Costo por hora	Q 182.29

	REF.	F.2.3
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013
MÉTODO No. 3 COSTO HORA HOMBRE PROMEDIO		

	929.00	Q	c/ 154.83
Total costo de hora a/	929.00		
Dividido el No. Puestos b/	6		
<p>a/ Es el costo final aproximado de todos los puestos de trabajo.</p> <p>b/ Es el número de puestos que tiene la firma de auditoría. También se puede ver en la Tabla No. 4.</p> <p>c/ Es la determinación del costo promedio hora hombre los Q 154.83.</p>			

	REF.	F.2.4
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013
MÉTODO No. 4 COSTO HORA HOMBRE QUE SE DETERMINA POR EL TOTAL DE NÓMINA DE HONORARIOS A DETALLE + GASTOS + EL 100% DE GANANCIA		

Procedimientos

1. Sumar el total de los honorarios anuales de todo el personal
2. Sumar el total de los gastos en el año,

Total Costos de nómina de honorarios	Q	1,559,600
(+) Total Gastos fijos y variables	Q	873,800
Total	Q	2,433,400

3. El total de costos y gastos se divide en el total de horas hombre en el año.

Total Costos y Gastos en el año	Q	2,433,400
Total Horas Hombre en el año		31,680

Costo hora hombre promedio Q 76.81

4. Al resultado se le suma el 100% que corresponde a la ganancia.

Precio Hora Hombre (100% de ganancia)	Q 153.62	Q154.00
--	--------------------	----------------

	REF.	G
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 08/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 09/08/ 2013
CONCLUSIÓN DE GERENTE DE AUDITORÍA Y SOCIA		

G.1 Conclusión para realizar propuesta de servicios

Con el objetivo de respaldar las indagaciones realizadas a través de la Gerencia del Cliente prospectivo se realizó una visita a las instalaciones de la compañía donde se pudo constatar la mayoría de las aseveraciones indicadas por gerencia. Adicionalmente con la evaluación de riesgos preliminar realizada con la información proporcionada e investigaciones adicionales se cree que no se tiene algún problema en cotizar los servicios para esta compañía.

G.2 Evaluación de otros auditores

Se considera importante que si los estados financieros del ejercicio anterior (2012) se auditaron por una auditor predecesor y si hubo una opinión con salvedades, opinión negativa o abstención; evaluar el efecto del asunto que da origen a la opinión diferente de sin salvedades al evaluar los riesgos de errores significativos en los estados financieros. Para esto se tomará en cuenta la NIA 510 Encargos iniciales de auditoría saldos de apertura.

G.3 Determinación de los honorarios para este trabajo

Tomando en cuenta toda la información y movimiento de la compañía que nos fue proporcionada y que la firma indagó, incluyendo al personal designado para la auditoría así como el tiempo que se llevará en realizar las tres etapas de la auditoría (planificación, ejecución y conclusión) a continuación se estiman los honorarios para este trabajo. Para el Caso No. 1 la determinación de los honorarios fue con base en el método No. 1.

Estimación del Cálculo de Honorarios
 Personal y tiempo presupuestado para la auditoría del Caso No. 1
 Método: Costo Hora Hombre por puesto de Trabajo

Cargo	Visita preliminar	Toma física inventarios	Visita final	Total Horas	Costo Hora	Costo Total
Tiempo de la visita	2 semanas	1 día	3 semanas			
Socia	4		12	16	281	Q 4,496
Gerente	8		24	32	223	Q 7,136
Encargado con experiencia	64		120	184	141	Q 25,944
Asistente A	32		32	64	95	Q 6,080
Asistente B	40	8	40	88	83	Q 7,304
Total	148	8	228	384		Q 50,960

(+) Reserva para compromisos y contingencias 5%

Q 2,548

Subtotal

Q 53,508

(+) Impuesto al valor agregado

Q 6,421

HONORARIOS ESTIMADOS CASO NO. 1

Q 59,929

Los honorarios estimados a cobrar se aprueban por el socia en Q 60,000.

Hecho por:



Aprobado por:



María Pineda Gerente

Valeska Santiago, Socia

	REF.	H
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 10/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 10/08/ 2013
PROPUESTA DE SERVICIOS DE AUDITORÍA EXTERNA DE ESTADOS FINANCIEROS TÉCNICA Y ECONÓMICA		

12 de agosto de 2013

Licenciado
Diego Montenegro
Presidente de la Junta Directiva
Comercializadora de Autos, S. A.
Ciudad

Respetable Licenciado Montenegro:

A su solicitud tengo el agrado de presentarle la propuesta de servicios profesionales para llevar a cabo la Auditoría Externa de los Estados Financieros de la compañía **Comercializadora de Autos, S. A.** que comprenden del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013.

Se espera que las bases sobre las cuales se ha preparado la propuesta sean aceptables, así como también que satisfagan enteramente sus requerimientos.

Atentamente,



Valeska Santiago

Socia

I. Conocimiento del Negocio

Comercializadora de Autos, S. A., es una empresa comercial, que se dedica a la importación, distribución y venta de vehículos nuevos y usados de la marca japonesa Automobile Style. La empresa forma parte de un grupo de compañías entre ellas una compañía que el giro del negocio es los recursos humanos, otra que es la propietaria de los inmuebles y otra que es la empresa que realiza directamente las importaciones. El nombre de cada una de ellas es:

1. Servicios Humanos, S. A.
2. Importadora de Vehículos, S. A.
3. Inmobiliaria La Mejor, S. A.

La compañía tiene relación con algunos bancos del sistema y cuenta con departamento de auditoría interna. Uno de los proveedores más importantes de la compañía está ubicado en Brasil y los clientes con quien más tiene relación están ubicados en la ciudad y algunos en exterior.

II. Antecedentes de la Firma

Santiago Fabián & Asociados, S. C. es una firma guatemalteca de auditores y consultores que está integrada por tres socios con una experiencia acumulada, realizando auditorías para empresas de diversos tipos de industrias. La firma es miembro de ABC International con sede Estados Unidos de América, destacándose como una de las 10 firmas más importantes a nivel mundial teniendo más de 30 años de experiencia y ubicada en más de 100 países del continente americano y europeo. Por tal razón la firma está sujeta a un sistema de control de calidad con el fin de que se mantengan altos estándares de servicio, profesionalismo y calidad técnica.

III. Enfoque de la firma en la auditoría

El enfoque de trabajo parte de la premisa que para auditar es fundamental conocer las operaciones del negocio y su entorno para contar con los elementos de juicio necesarios para estar en posición de opinar sobre las cifras reportadas en los Estados Financieros por medio de la evaluación de los siguientes aspectos:

- a) Actitud de la Dirección y empleados hacia un ambiente de control que permita el logro de los objetivos.
- b) Entendimiento de los procesos para la generación de información financiera.
- c) Entendimiento de las políticas contables utilizadas para la preparación de información financiera.
- d) Identificación de los riesgos más significativos existentes que afectan las operaciones del negocio y la forma en que estos son manejados.

La auditoría se realiza con base en Normas Internacionales de Auditoría y con el **Manual de ABC International** el cual es de uso obligatorio para la firma. Esta metodología obliga a cumplir con estándares mundiales que incluyen las siguientes etapas:

- a) Etapa de planificación del trabajo: Se establece la estrategia general de auditoría (alcance, oportunidad y dirección de la auditoría) para el desarrollo de un plan de auditoría.
- b) Etapa de ejecución del trabajo: Elaboración de programas de auditoría a la medida, trabajo de campo mediante pruebas sobre una base selectiva de cumplimiento, sustantivas y de doble propósito, dependiendo de los riesgos identificados.
- c) Etapa de finalización del trabajo: Conclusiones y recomendaciones apropiadas de la auditoría, elaboración y discusión de los informes y la emisión final de los mismos.

IV. Objetivo y Alcance de la Auditoría

El objetivo de este trabajo es incrementar el grado de confianza que los usuarios depositan en la información financiera a través de la expresión de la opinión del auditor externo sobre si los estados financieros están preparados en todos sus aspectos importantes de acuerdo al marco de información que esté aplicando la compañía.

El alcance de la auditoría será la revisión de estados financieros para el año 2012 que incluye:

- a) Estado de Situación Financiera
- b) Estado de Resultados
- c) Estado de Cambios en el Patrimonio de los Accionistas
- d) Estado de Flujos de Efectivo
- e) Notas a los Estados Financieros
- f) Carta a la Gerencia sobre el control interno de la compañía.

Los estados financieros sobre los que se dictaminarán están preparados de conformidad con **Norma Internacional de Información Financiera -NIIF- para pequeñas y medianas entidades -PYMES.-**

V. Cronograma de Actividades

A nivel de resumen se muestra a continuación el tiempo que se aplicará en este trabajo

<u>CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES</u>		
<u>Etapas de la auditoría</u>	<u>Tiempo</u>	<u>Fechas propuestas</u>
<u>Planificación</u>		
Planificación con el equipo de trabajo	1 Semana	Septiembre 2013
Evaluación de control interno		
Elaboración de programas de trabajo		
Entrevistas con el cliente		

<u>Ejecución</u>		
Elaboración de pruebas sustantivas (analíticas y de detalle)	2 Semanas	Octubre 2013 Las fechas de inventario se acordarán con la Dirección.
Elaboración de pruebas de cumplimiento		
Circularización de saldos		
Participación en la toma física de inventarios		
<u>Finalización</u>		
Revisión del trabajo de campo	2 Semanas	Noviembre 2013
Reuniones con el cliente		Las fechas se acordarán con la Dirección.
Elaboración de informes		Se estima que sea en febrero 2014 pero dependerá de cuando la Dirección tenga listos estados financieros definitivos.
Revisión de informes		
Discusión de informes		
Emisión y entrega de informes versión final		

VI. Procedimientos a realizar

Estos procedimientos se harán en forma selectiva, de acuerdo a cierto límite de materialidad relativa, la cual está determinada por procedimientos indicados en el manual internacional.

Tabla No. 6

Procedimientos a realizar en la auditoría de estados financieros

	Estado de Situación Financiera
1.	Revisión de conciliaciones bancarias y partidas en conciliación no ajustadas.
2.	Correcta valuación de las cuentas en moneda extranjera.
3.	Evaluación de las estimaciones efectuadas por la Dirección para el tratamiento de la reserva de cuentas incobrables.
4.	Revisar la correcta valuación de los inventarios, considerando el principio de costo histórico así como las estimaciones para el valor de la reserva para obsolescencia.

5.	Revisión de documentación que respalda los saldos iniciales y adiciones de activos fijos y el recálculo de la depreciación del costo en función a la vida útil.
6.	Revisión formal del cumplimiento fiscal, solamente para propósitos de satisfacer de lo razonable de los impuestos, más no para opinar sobre tales impuestos.
7.	Existencia de pasivos no registrados.
	Estado de Resultados
8.	Revisión de las ventas realizadas y del ciclo de ventas, de los saldos de proveedores y del ciclo de compras y el costo de ventas.
9.	Revisión de planillas de sueldos, expedientes de personal y el cumplimiento con las leyes laborales.
10.	Revisión de lo adecuado de los montos de gastos de operación, y determinación de si se relacionan con la actividad de la empresa.
11.	Revisión del cálculo del impuesto sobre la renta diferido.
	Otros procedimientos obligatorios
12.	Participación en la toma física del inventario del producto para la venta.
13.	Confirmación de saldos (bancos, abogados, proveedores, clientes, compañías relacionadas, asesores externos, almacenadoras, aseguradoras, entre otras).
14.	Verificación de algún movimiento contable (ó no contable) que incida en los resultados.
15.	Lectura de los libros de actas del Consejo de Administración y de la Asamblea General Totalitaria de Accionistas.
16.	Eventos subsecuentes

FUENTE: Elaboración propia con base en el Manual de auditoría de HLB Bámaca Morales & Asociados, S. C.

VII. Responsabilidad de trabajo del auditor

La responsabilidad de auditor es la realización de la auditoría de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría, Estas normas requieren que se planee y ejecute la auditoría con el fin de obtener seguridad razonable más no absoluta de que los Estados Financieros se encuentran libres de errores u omisiones sustanciales o importantes.

La Auditoría es un examen sobre una base selectiva, de la evidencia que respalda los saldos y las divulgaciones contenidos en los Estados Financieros, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas realizadas por la Dirección, y una evaluación de la presentación general de los Estados Financieros de conformidad con el marco de información aplicado por la compañía.

Se considerarán los procedimientos relacionados con el **Control Interno**, únicamente para el propósito de determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de Auditoría necesarios para expresar una opinión sobre dichos Estados Financieros, mas no para dictaminar sobre el Control Interno como tal. La responsabilidad del auditor en el informe de auditoría externa es el Dictamen de auditoría y en el mismo la opinión que emita.

VIII. Responsabilidad de la Dirección

Una auditoría de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoría -NIA- se conduce sobre la premisa de que la Dirección o el Gobierno Corporativo reconocen sus responsabilidades sobre las que se fundamentan en la conducción de una Auditoría, por ende la Dirección es responsable de:

- a) La preparación y presentación de los Estados Financieros se realice de acuerdo con el marco de información que la compañía esté adoptando. En este caso son las

Norma Internacional de Información Financiera -NIIF- para pequeñas y medianas entidades -PYMES-.

- b) Del control interno que se determine como necesario para los estados financieros estén libres de errores materiales.
- c) De proporcionarle al auditor, acceso a la información de que tenga conocimiento la Dirección que sea relevante tales como registros contables, documentación así como información adicional que solicite el auditor para obtener evidencia de auditoría.

La responsabilidad de la dirección se resume en la preparación y presentación de los estados financieros y las notas a los estados financieros que son incluidos en el informe de auditoría.

IX. Resultado del trabajo

De acuerdo a su requerimiento y como resultado final del trabajo se emitirán los siguientes informes:

- a) Informe del Contador Público y Auditor Independiente en español que incluye Dictamen sobre los **Estados Financieros básicos expresados en Quetzales** al 31 de diciembre de 2013, Estado de Situación Financiera, Estado de Resultados, Estado del movimiento patrimonial de los Accionistas, Estado de Flujos de Efectivo y las Notas a los Estados Financieros de **Comercializadora de Autos, S. A.** de conformidad con **Norma Internacional de Información Financiera -NIIF- para pequeñas y medianas entidades -PYMES-.**
- b) Uno o varios informes o cartas a la gerencia que incluya las debilidades o errores detectados y las recomendaciones al respecto para mejorar los procedimientos de control de la compañía.

X. Personal a cargo

Por el volumen de la empresa el personal a cargo será el siguiente, socia, gerente, el socio de control de calidad, un encargado y asistentes.

XI. Visitas

Por ser primera auditoría se considera necesario realizar un trabajo preliminar por lo que se sugiere realizar las visitas de la siguiente forma:

Primer visita preliminar: Para revisar los estados financieros evaluar el control interno y realizar el proceso de confirmaciones con cifras al 30 de septiembre de 2013, **el tiempo que se estima es de dos semanas.**

Segunda visita preliminar: Participación en la toma física del inventario (**la visita será conforme el calendario proporcionado por la Administración**).

Visita final: Revisar las cifras finales al 31 de diciembre de 2013. (**Se estima un tiempo de tres semanas**).

XII. Honorarios

El monto de los honorarios se calculan con base en:

- a) La calidad del personal profesional que atiende esta importante asignación,
- b) El tiempo que requiere efectuar los procedimientos,
- c) El tiempo del socio (a) no solo en la revisión y supervisión de las tareas sino también de reuniones.
- d) El tiempo del profesional que ejercerá el control de calidad del trabajo.
- e) La tasa por hora acorde al nivel del personal, en forma proporcional.

De conformidad con lo anterior y con base en el trabajo que se ha definido efectuar, se han estimado los honorarios en Q 60,000. La forma de facturar sería de la siguiente manera:

- 50% al iniciar la visita preliminar
- 40% al iniciar la visita final
- 10% contra entrega del informe.

Propuesta aprobada por: Diego Montenegro, Presidente de Junta Directiva
Fecha: 31/08/2013

	REF.	I
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 31/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 31/08/ 2013
FORMALIDAD TÉCNICA DE ACEPTACIÓN DEL ENCARGO POR UN CLIENTE - CARTA DE ENCARGO		

Señores
Junta Directiva
Comercializadora de Autos, S. A.
Ciudad

Estimados señores:

REF: CARTA DE ENCARGO DE AUDITORÍA

Objetivo y alcance de la auditoría

Han solicitado ustedes que se auditen los estados financieros de Comercializadora de Autos, S. A., que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 2013, el estado de resultados, el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo correspondiente al ejercicio terminado en dicha fecha, y un resumen de las políticas contables significativas y otra información explicativa. Mediante esta carta se les confirma que se acepta el encargo de auditoría y se comprende su contenido. La auditoría se realiza con el objetivo de expresar una opinión sobre los estados financieros.

Responsabilidades del auditor

La auditoría se efectuará de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoría - NIA. Dichas normas exigen que se cumplan los requerimientos de ética así como que se planifique y ejecute la auditoría con el fin de obtener una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de incorrección material. Una auditoría conlleva la aplicación procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los importes y la información

revelada en los estados financieros. Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluida la valoración de los riesgos de incorrección material en los estados financieros, debida a fraude o error. Una auditoría también incluye la evaluación de la adecuación de las políticas contables aplicadas y de la razonabilidad de las estimaciones contables realizadas por la dirección, así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Debido a las limitaciones inherentes a la auditoría, junto con las limitaciones inherentes al control interno, existe un riesgo inevitable de que puedan no detectarse algunas incorrecciones materiales, aun cuando la auditoría se planifique y ejecute adecuadamente de conformidad con las NIA.

Al efectuar la valoración del riesgo, se toma en cuenta el control interno relevante para la preparación de los estados financieros por parte de la entidad con el fin de diseñar procedimientos de auditoría que sean adecuados en función de las circunstancias, y no con la finalidad de expresar una opinión sobre la eficacia del control interno de la entidad. No obstante, se les comunicará por escrito cualquier deficiencia significativa en el control interno relevante para la auditoría de los estados financieros que se identifiquen durante la realización de la auditoría.

Responsabilidades de la dirección

Se realizará la auditoría partiendo de la premisa de que la dirección y, cuando proceda, los responsables del gobierno de la entidad reconocen y comprenden que son responsables de:

- La preparación y presentación fiel de los estados financieros de conformidad con el marco aplicable a la entidad.

- El control interno que la dirección considere necesario para permitir la preparación de estados financieros libres de incorrección material, debida a fraude o error; y
- Proporcionarnos: acceso a toda la información de la que tenga conocimiento la dirección y que sea relevante para la preparación de los estados financieros, tal como registros, documentación y otro material. Información adicional que se pueda solicitar a la dirección para los fines de la auditoría; y acceso ilimitado a las personas de la entidad de las cuales se considera necesario obtener evidencia de auditoría

Además del dictamen sobre los estados financieros, se proporcionará una carta por separado, referente a cualesquiera debilidades sustanciales en los sistemas de contabilidad y control interno que llame la atención del auditor.

Como parte del proceso de auditoría, se solicitará a la dirección, confirmación escrita de las manifestaciones realizadas en relación con la auditoría.

Los honorarios que se facturarán a medida que avance el trabajo, se basan en el tiempo requerido por las personas asignadas al trabajo más gastos directos. Las cuotas por hora individuales varían según el grado de responsabilidad involucrado y la experiencia y pericia requeridas. Estos honorarios son los establecidos en la propuesta de servicios de fecha 12 de agosto de 2013.

Esta carta será efectiva para años futuros a menos que se cancele, modifique o substituya.

Favor de firmar y devolver la copia adjunta de esta carta para indicar su comprensión y acuerdo sobre los arreglos para la auditoría de los estados financieros.

Atentamente,



Valeska Santiago
Socia

Guatemala, 31 de agosto de 2013

Acuse de recibos a nombre de
Comercializadora de Autos, S. A.



ALEJANDRO RODRÍGUEZ

	REF.	J
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 6/05/ 2014
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 7/05/ 2014
CUESTIONARIO DE CONTINUACIÓN DEL CLIENTE		

Objetivo: Asegurar que se haya obtenido suficiente información que permita a la firma decidir si continuar desempeñando los trabajos de auditoría. El cuestionario se debe responder cada año, después de la conclusión de la última auditoría.

Cuestionario	Sí / No	Observaciones
1. ¿El cliente representa el 15% o más de los ingresos de la firma?	No	
2. ¿Usualmente los honorarios recurrentes de este cliente representan el 10% o más de los ingresos de la firma?	No	
3. ¿Existe un vencimiento significativo en el pago de los honorarios?	No	
4. ¿El cliente está involucrado en algún litigio con relación a este cliente o existe cualquier amenaza de demanda?	No	
5. ¿Algún socio(a) o elemento del personal a cargo de los trabajos de auditoría tiene una relación familiar o personal con el cliente?	No	
6. ¿Alguno de los socios (as) (o persona estrechamente relacionada) o personal que participe en los trabajos de auditoría tiene algún interés financiero en el cliente?	No	
7. ¿Cualquier socio (a) (o persona estrechamente relacionada) tiene acciones en fideicomiso en la empresa del cliente?	No	
8. ¿Se tiene conocimiento de cualquier conflicto de intereses?	No	

Cuestionario	Sí / No	Observaciones
9. ¿Se tiene conocimiento de otros factores que pudieran dañar la independencia de la firma?	No	
10. ¿Existe el riesgo de que el socio (a) y personal asignados a esta tarea no tengan suficientes conocimientos y experiencia para poder proporcionar un servicio apropiado al cliente?	No	
11. ¿Existe algún requerimiento de rotación del socio (a) / personal basado en la política de la firma?	No	
<p>12. ¿Se tiene conocimiento de cualquier otro factor que se presente durante el año y que indique que no se debe aceptar los trabajos de auditoría?</p> <p>Tome en cuenta:</p> <ul style="list-style-type: none"> ➤ La presión significativa en los honorarios. ➤ La integridad de la gerencia y los socios, socias o propietarios, de acuerdo con la información adicional disponible. ➤ Los cambios significativos en la administración, en la dirección y de accionistas. ➤ La declinación del desempeño financiero. ➤ La solvencia y viabilidad de los negocios. ➤ Los cambios en las políticas y estimaciones contables, incluyendo los cambios significativos en las suposiciones. 	No	

Cuestionario	Sí / No	Observaciones
<ul style="list-style-type: none"> ➤ Los cambios en los requerimientos regulatorios y otros adicionales para los auditores. ➤ Los problemas que surjan con las autoridades reguladoras. 		
<p>AUTORIDAD PARA ACEPTAR LA CONTINUACIÓN DE LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA</p> <div style="text-align: center;">  <p>Valeska Santiago</p> </div> <div style="text-align: right;"> <p>Guatemala, mayo de 2014</p> </div> <p>Socia (a): Fecha:</p> <p>FUENTE: Manual de Auditoría de HLB International.</p>		

Nota: Para efectos ilustrativos, se asume que el cliente requirió en el mes de mayo de 2014, propuesta de servicios de auditoría externa de estados financieros para el año que terminará el 31 de diciembre de 2014. Por lo que la fecha del cuestionario de continuación del cliente se realiza y se firma en ese mismo mes del año 2014.

CASO No. 2

	REF.	K
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: agosto 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: agosto 2013
CASO No. 2		

4.3 Propuesta de servicios de auditoría externa de estados financieros para una entidad privada, con el marco de información para fines específicos de contabilización con criterios fiscales-tributarios para un conjunto de estados financieros que acompañan a una declaración de impuestos de la entidad

Para este tipo de propuesta, el auditor externo se guiará por la empresa y pasos del caso desarrollados en el caso No. 1 de la información referenciada en los papeles de trabajo del “A” al “F”, ya que por ser la misma compañía aplican los procedimientos para el presente caso. La única diferencia es el enfoque de trabajo y la base de contabilidad con que preparan los estados financieros. Los pasos se identifican de la siguiente forma:

<u>Referencia</u>	<u>Descripción</u>	<u>Página</u>
A	Antecedentes de la firma de auditores independientes	109
B	Contacto con el cliente potencial o prospectivo	110
C	Visita preliminar	111
D	Evaluación de riesgos y resumen de la reunión inicial con el cliente prospectivo	114
E	Información proporcionada por el cliente (Estados Financieros)	128
F	Determinación del cálculo de honorarios y costo hora hombre	132

El enfoque en este tipo de servicio de auditoría externa, en el caso de Guatemala, es la base es la Ley del Impuesto sobre la Renta, que está enunciada en el Decreto 10-2012, Ley de Actualización Tributaria, Libro I, Impuesto sobre la Renta. Donde se establece que ciertos contribuyentes deberán acompañar a la declaración jurada los estados financieros auditados.

Existen estados financieros con fines generales y estados financieros con fines específicos en cada caso lo que manda y define cada juego de estados financieros es el conjunto de normas de contabilidad observado y/o aplicado en la preparación y la presentación de la información financiera por parte de la Dirección.

Al respecto las disposiciones legales relacionadas con la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, Libro I, Impuesto sobre la Renta, no constituyen un conjunto de normas contables como tal, son disposiciones para establecer el impuesto a pagar por el ejercicio fiscal que se trate.

Es importante mencionar que las disposiciones legales relacionadas con el Impuesto sobre la Renta, Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 y su reglamento establecen el requerimiento de estados financieros auditados no se refiere a un dictamen fiscal.

Las entidades o negocios que ya cuentan con estados financieros auditados, sólo tendrán que hacerlos, acompañar a la Declaración Jurada del Impuesto sobre la renta que deberán presentar a la Superintendencia de Administración Tributaria -SAT-.

Si se supone que la base de contabilidad que más se asemeja a la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012, Libro I, Impuesto sobre la Renta fueran los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en Guatemala, la compañía debiera dictaminar sobre esta base contable.

En caso de que los estados financieros de la compañía están preparados con fines generales NIIF para las PYMES, la compañía debiera adjuntar una conciliación que incluya las partidas extracontables que se elaboraron para poder llegar a los estados financieros que se adjuntan a la Declaración Jurada del Impuesto sobre la renta y una nota a los estados financieros con el efecto en el impuesto sobre la renta diferido que se origina por tales diferencias en la contabilización.

A continuación se presenta el ejercicio práctico de este caso, y se asume que la compañía presenta sus estados financieros con base en principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala por lo que la opinión iría tal como lo establecen los dictámenes de fines específicos que sería **contabilización con criterios fiscales - tributarios para un conjunto de estados financieros que acompañan a una declaración de impuestos de la entidad.**

	REF.	K.1
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 9/08/2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 9/08/2013
PROPUESTA DE AUDITORÍA EXTERNA DE ESTADOS FINANCIEROS CON CRITERIOS FISCALES TRIBUTARIOS QUE ACOMPAÑAN A LA DECLARACIÓN DE IMPUESTOS DE LA ENTIDAD		

12 de agosto de 2013

Licenciado
Diego Montenegro
Presidente de la Junta Directiva
Comercializadora de Autos, S. A.
Ciudad

Respetable Licenciado Montenegro:

Por este medio se presenta la propuesta de servicios profesionales de Auditoría Externa de Estados Financieros de la compañía **Comercializadora de Autos, S. A.** que comprenden del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013.

El objetivo de esta auditoría externa, es dictaminar sobre los estados financieros con la contabilización de criterios fiscales - tributarios que acompañan a la declaración de impuestos de la compañía, que en este caso es la declaración jurada del impuesto sobre la renta.

Atentamente,



Valeska Santiago
Socia

I. Conocimiento del Negocio

Comercializadora de Autos, S. A., es una empresa comercial, que se dedica a la importación, distribución y venta de vehículos nuevos y usados de la marca japonesa Automobile Style. La empresa forma parte de un grupo de compañías entre ellas una compañía que su giro del negocio es los recursos humanos, otra que es la propietaria de los inmuebles y otra que es la empresa que realiza directamente las importaciones.

La compañía tiene relación con algunos bancos del sistema y cuenta con departamento de auditoría interna. Uno de los proveedores más importantes de la compañía está ubicado en Brasil y los clientes con quien más tiene relación están ubicados en la ciudad y algunos en exterior.

II. Antecedentes de la Firma

Santiago Fabián & Asociados, S. C. es una firma guatemalteca de auditores y consultores que está integrada por tres socios con una experiencia acumulada y realiza auditorías para empresas de diversos tipos de industrias. La firma es miembro de ABC International con sede Estados Unidos de América, destacándose como una de las 10 firmas más importantes a nivel mundial teniendo más de 30 años de experiencia y ubicada en más de 100 países del continente americano y europeo. Por tal razón la firma está sujeta a un sistema de control de calidad con el fin de que se mantengan altos estándares de servicio, profesionalismo y calidad técnica.

III. Enfoque de la firma en la auditoría

Para auditar es fundamental conocer las operaciones del negocio y su entorno para contar con los elementos de juicio necesarios para estar en posición de opinar sobre las cifras reportadas en los Estados Financieros por medio de la evaluación de los siguientes aspectos:

- a) Actitud de la Dirección y empleados hacia un ambiente de control que permita el logro de los objetivos.
- b) Entendimiento de los procesos para la generación de información financiera.
- c) Entendimiento de las políticas contables utilizadas para la preparación de información financiera.
- d) Identificación de los riesgos más significativos existentes que afectan las operaciones del negocio y la forma en que estos son manejados.

La auditoría se realiza con base en Normas Internacionales de Auditoría y con el **Manual de ABC International** el cual es de uso obligatorio para la firma. Esta metodología obliga a cumplir con estándares mundiales que incluyen las siguientes etapas:

- a) Etapa de Planificación del Trabajo: Se establece la estrategia general de auditoría (alcance, oportunidad y dirección de la auditoría) para el desarrollo de un plan de auditoría.
- b) Etapa de Ejecución del Trabajo: Elaboración de programas de auditoría a la medida, trabajo de campo mediante pruebas sobre una base selectiva de cumplimiento, sustantivas y de doble propósito, dependiendo de los riesgos identificados.
- c) Etapa de Ejecución del Trabajo: Conclusiones y recomendaciones apropiadas de la auditoría, elaboración y discusión de los informes y la emisión final de los mismos.

IV. Objetivo y Alcance de la Auditoría

El objetivo de este trabajo es incrementar el grado de confianza que los usuarios depositan en la información financiera a través de la expresión de la opinión del auditor externo sobre si los estados financieros están preparados en todos sus aspectos importantes de acuerdo al marco de información que sea aplicable para la compañía, y al objetivo

primordial que es auditar los estados financieros para adjuntar a la Declaración jurada anual de ISR.

El alcance de la auditoría será la revisión de estados financieros para el año 2012 que incluye:

- a) Estado de Situación Financiera
- b) Estado de Resultados
- c) Estado de Cambios en el Patrimonio de los Accionistas
- d) Estado de Flujos de Efectivo
- e) Notas a los Estados Financieros
- f) Carta a la Gerencia sobre el control interno de la compañía.

Los estados financieros sobre los que se dictaminarán están preparados de conformidad con un **marco de información de contabilización con criterios fiscales que acompañan a la declaración de impuesto sobre la renta de la entidad.**

V. Cronograma de Actividades

A nivel de resumen se muestra a continuación el tiempo que se aplicará en este trabajo.

<u>CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES</u>		
<u>Etapas de la auditoría</u>	<u>Tiempo</u>	<u>Fechas propuestas</u>
<u>Planificación</u>		
Planificación con el equipo de trabajo	1 Semana	Septiembre 2013
Evaluación de control interno		
Elaboración de programas de trabajo		
Entrevistas con el cliente		
<u>Ejecución</u>		
Elaboración de pruebas sustantivas (analíticas y de detalle)	2 Semanas	Octubre 2013 Para las fechas del inventario, el gerente a cargo de la
Elaboración de pruebas de cumplimiento		
Circularización de saldos		

Participación en la toma física de inventarios		auditoría se estará poniendo de acuerdo con la Dirección
<i>Finalización</i>		
Revisión del trabajo de campo	2 Semanas	Noviembre 2013
Reuniones con el cliente		Las fechas se acordarán con la Dirección.
Elaboración de informes		Posible fecha en el mes de febrero 2014 pero dependerá de cuando la Dirección tenga listos estados financieros definitivos.
Revisión de informes		
Discusión de informes		
Emisión y entrega de informes versión final		

VI. Procedimientos a realizar

Los procedimientos aplicados para este tipo de auditoría serán basados y enfocados de acuerdo a la Ley de Actualización Tributaria, Decreto 10-2012 Libro I, Impuesto sobre la renta.

Estos procedimientos se harán en forma selectiva, de acuerdo a cierto límite de materialidad relativa, la cual está determinada por procedimientos indicados en el manual internacional.

PROCEDIMIENTOS A REALIZAR

1. Revisión de conciliaciones bancarias y partidas en conciliación no ajustadas.
2. Correcta valuación de las cuentas en moneda extranjera.
3. Estimación de la reserva para cuentas incobrables 3%.
4. Revisar la correcta valuación de los inventarios con base en lo establecido en la Ley de Actualización Tributaria Decreto 10-2012, Libro I, Impuesto sobre la renta.
5. Revisión de documentación que respalda saldos iniciales y adiciones de activos fijos y el recálculo de la depreciación de acuerdo a los porcentajes de ley.
6. Revisión formal del cumplimiento fiscal (impuesto sobre la renta, impuesto de solidaridad, impuesto al valor agregado, impuestos sobre productos financieros.
7. Revisión de las ventas realizadas y del ciclo de ventas, de los saldos de proveedores y del ciclo de compras y el costo de ventas.
8. Revisión de planillas de sueldos, expedientes de personal y el cumplimiento con las leyes laborales, porcentajes de las prestaciones laborales aguinaldo, bono 14 e indemnización 8.33%.
9. Revisión de los gastos que estén documentados con factura, que se relacionan con la actividad de la empresa y si corresponden.
10. Participación en la toma física del inventario.
11. Confirmación de saldos (bancos, abogados, proveedores, clientes, compañías relacionadas, asesores externos, almacenadoras, aseguradoras, entre otras).
12. Verificación de cualquier movimiento contable (ó no contable) que incida de alguna manera en los resultados y en el uso eficiente de los recursos.
13. Lectura de los libros de actas del Consejo de Administración y de la Asamblea General Totalitaria de Accionistas.
14. Eventos subsecuentes y pasivos no registrados

VII. Responsabilidad del auditor

La responsabilidad del auditor es la realización de la auditoría independiente de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría, las mismas están incluidas en el manual de auditoría ABC International. Estas Normas de Internacionales de Auditoría requieren que se planee y ejecute la auditoría con el fin de obtener seguridad razonable más no absoluta de que los estados financieros se encuentran libres de errores u omisiones sustanciales o importantes.

La Auditoría es un examen sobre una base selectiva, de la evidencia que respalda los saldos y las divulgaciones contenidos en los Estados Financieros, una evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas realizadas por la Dirección, y una evaluación de la presentación general de los Estados Financieros de conformidad con el marco de información aplicado por la compañía.

Se consideraran los procedimientos relacionados con el **Control Interno**, únicamente para el propósito de determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de Auditoría necesarios para expresar una opinión sobre dichos Estados Financieros, mas no para dictaminar sobre el Control Interno como tal.

VIII. Responsabilidad de la Dirección

Una auditoría de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoría -NIA- se conduce sobre la premisa de que la Dirección o el Gobierno Corporativo reconocen sus responsabilidades sobre las que se fundamentan en la conducción de una Auditoría, por ende la Dirección es responsable de:

- a) La preparación y presentación de los Estados Financieros se realiza de acuerdo con el marco de información de información financiera que la compañía esté adoptando.

- b) Del control interno que se determine como necesario para los estados financieros estén libres de errores materiales.
- c) De proporcionarle al auditor, acceso a la información de que tenga conocimiento la Dirección que sea relevante tales como registros contables, documentación así como información adicional que solicite el auditor para obtener evidencia de auditoría.

IX. Resultado del trabajo

De acuerdo a su requerimiento y como resultado final del trabajo de auditoría se emitirán los siguientes informes:

- a) Informe del Contador Público y Auditor Independiente en español que incluye Dictamen sobre los **Estados Financieros básicos expresados en Quetzales** al 31 de diciembre de 2013, los cuales incluyen Balance de Situación Financiera, Estado de Resultados, del movimiento patrimonial de los accionistas, Estado de Flujos de Efectivo y las Notas a los Estados Financieros de **Comercializadora de Autos, S. A.** de de conformidad con el marco de referencia ya indicado.
- b) Informes o carta a la gerencia que incluya las debilidades o errores detectados y las recomendaciones al respecto para mejorar los procedimientos de control de la compañía.

X. Personal a cargo y visitas

Por el volumen de la empresa el personal a cargo será socia de auditoría, socio de control de calidad, gerente, encargado y asistentes. Por ser la primer auditoría se considera necesario realizar un trabajo preliminar por lo que se sugiere realizar las visitas de la siguiente forma:

Primer visita preliminar: Para revisar los estados financieros evaluar el control interno y realizar el proceso de confirmaciones con cifras al 30 de septiembre de 2013, **el tiempo que se estima es de dos semanas.**

Segunda visita preliminar: Participación en la toma física del inventario (**la visita será conforme el calendario proporcionado por la Administración).**

Visita final: Revisar las cifras finales al 31 de diciembre de 2013. (**Se estima un tiempo de tres semanas).**

XI. Honorarios

El valor de los honorarios se fija con base en el tiempo que se estima invertirá el personal, a quienes se les asigna una cuota de facturación relacionada directamente con su grado de experiencia y responsabilidad. Por lo que los honorarios son calculados con base en:

- a) La calidad del personal profesional que atiende esta importante asignación,
El tiempo que requiere efectuar los procedimientos,
- b) El tiempo del socio (a) no solo en la revisión y supervisión de las tareas sino también de reuniones.
- c) El tiempo del profesional que ejercerá el control de calidad del trabajo.
- d) La tasa por hora acorde al nivel del personal, en forma proporcional.

De conformidad con lo anterior y con base en el trabajo que se ha definido hacer, se ha estimado los honorarios en Q 60,000.

Si ustedes están de acuerdo la forma de facturar los honorarios será: 50% al iniciar la visita preliminar. 40% al iniciar la visita final y un 10% contra entrega del informe.

<p>Propuesta aprobada por: <u>Diego Montenegro</u> Fecha: <u>31/08/2013</u> Presidente de la Junta Directiva</p>
--

CASO No. 3

	REF.	L
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 9/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 9/08/2013
CASO No. 3		

4.4 Propuesta de servicios de auditoría, de un solo estado financiero o de un elemento, cuenta o partida específicos de un estado financiero

La referencia técnica es la NIA 805. Es importante indicar que la aceptación de este tipo de auditoría depende si el auditor fue contratado inicialmente para formalizar la auditoría y dictaminar sobre el juego de estados financieros de la entidad. Si el auditor no está contratado para auditar el juego completo de estados financieros de la entidad, deberá determinar si es factible la auditoría de un estado financiero o de un elemento específico de esos estados financieros.

Para el dictamen y la opinión el auditor deberá aplicar los requisitos de la NIA 700 adaptados según lo requieran las circunstancias de trabajo.

Para este caso se tomará de base un elemento del estado financiero cuentas por cobrar para una empresa. La información general del Caso No. 1 es la base para la realización de la propuesta que a continuación se presenta:

El cálculo de honorarios se basa en que como ya se realizó una auditoría completa y solamente necesitan que se dictamine sobre un componente de los estados financieros se ha determinado que el tiempo es este:

	REF.	L.1
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 9/08/2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 9/08/2013
CÁLCULO DE HONORARIOS – MÉTODO No. 3		

	Total Horas
<u>Presupuesto de horas por puesto de trabajo</u>	
Socia	10
Gerente	16
Encargado con experiencia	48
Asistente	48
Total horas por puesto de trabajo	122

Método No. 3 para determinación del costo hora hombre	Q 182.29
Honorarios estimados	Q 22,239.58
(+) Reserva para compromisos y contingencias (5% por ciento según política establecida por la firma de auditores)	Q 1,111.98
Suma	Q 23,351.56
(+) Impuesto al valor agregado IVA	Q 2,802.19
Cálculo total	Q 26,153.75
Honorarios estimados a cobrar	Q 26,100.00

	REF.	L.2
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 10/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 10/08/2013
PROPUESTA DE AUDITORÍA EXTERNA, DE UN SOLO ESTADO FINANCIERO – CUENTAS POR COBRAR		

12 de agosto de 2013

Licenciado
Diego Montenegro
Presidente de la Junta Directiva
Comercializadora de Autos, S. A.
Ciudad

Estimado Licenciado Montenegro:

Se adjunta a su estimable colaboración la propuesta de servicios profesionales para llevar a cabo la Auditoría Externa de un solo estado financiero, en este caso las cuentas por cobrar de la compañía de **Comercializadora de Autos, S. A.** que comprenden del 1 de enero al 31 de diciembre de 2013.

Se espera que las bases sobre las cuales se ha preparado la propuesta sean aceptables, así como también que satisfagan enteramente sus requerimientos.

Atentamente,



Valeska Santiago

Socia

I. Conocimiento del negocio

Comercializadora de Autos, S. A., es una empresa comercial, que se dedica a la importación, distribución y venta de vehículos nuevos y usados de la marca japonesa Automobile Style.

II. Antecedentes de la firma

Santiago Fabián & Asociados, S. C. es una firma guatemalteca de auditores y consultores que está integrada por tres socios con una experiencia acumulada y realiza auditorías para empresas de diversos tipos de industrias. La firma es miembro de ABC International con sede Estados Unidos de América, destacándose como una de las 10 firmas más importantes a nivel mundial. Por tal razón la firma está sujeta a un sistema de control de calidad con el fin de que se mantengan altos estándares de servicio, profesionalismo y calidad técnica.

III. Enfoque de la firma en la auditoría

Contar con los elementos de juicio necesarios para estar en posición de opinar sobre las cifras reportadas en los Estados Financieros por medio de la evaluación de los siguientes aspectos:

- a) Actitud de la Dirección y empleados hacia un ambiente de control que permita el logro de los objetivos.
- b) Entendimiento de los procesos para la generación de información financiera.
- c) Entendimiento de las políticas contables utilizadas para la preparación de información financiera.
- d) Identificación de los riesgos más significativos existentes que afectan las operaciones del negocio y la forma en que estos son manejados.

La auditoría se realiza con base en Normas Internacionales de Auditoría con el **Manual de ABC International** el cual es de uso obligatorio para la firma. Esta metodología nos obliga a cumplir con estándares mundiales que incluyen las siguientes etapas:

- a) Etapa de Planificación del Trabajo: Se establece la estrategia general de auditoría (alcance, oportunidad y dirección de la auditoría) para el desarrollo de un plan de auditoría.
- b) Etapa de ejecución del trabajo: Elaboración de programas de auditoría a la medida, trabajo de campo mediante pruebas sobre una base selectiva de cumplimiento, sustantivas y de doble propósito, dependiendo de los riesgos identificados.
- d) Etapa de Finalización del Trabajo: Conclusiones y recomendaciones apropiadas de la auditoría, elaboración y discusión de los informes y la emisión final de los mismos.

IV. Objetivo y alcance de la Auditoría

El objetivo de esta auditoría es auditar sobre la cuenta o partida específica de **cuentas por cobrar** de la compañía de conformidad con **Norma Internacional de Información Financiera -NIIF- para pequeñas y medianas entidades PYMES**.

V. Procedimientos a realizar

Cuentas por cobrar

- a) Análisis de la antigüedad de saldos, verificar si existen saldos morosos.
- b) Verificación de las cuentas contables que conforman las cuentas por cobrar por ejemplo: deudores varios, documentos por cobrar, anticipos a empleados y otros.
- c) Correcta valuación de las cuentas en moneda extranjera.
- d) Determinar lo adecuado de la provisión para cuentas incobrables o estimación para cuentas dudosas.
- e) Revisión de facturas de los clientes así como el cobro de las mismas.
- f) Revisión de recibos de caja
- g) Realización de Circularización de saldos

- h) Procedimientos alternos si en caso no se recibe respuesta de los clientes circularizados.
- i) Revisión de los cheques prefechados.
- j) Revisión de los cheques rechazados.

Cuentas interrelacionadas

- a) Caja y bancos: Verificación de las conciliaciones bancarias y movimiento contable con el fin de revisar si en las cuentas bancarias de la compañía es donde ingresa todo el efectivo recibido por los clientes. Partidas de conciliación no ajustadas.
- b) Estimación para cuentas incobrables: Evaluación de las estimaciones efectuadas por la Dirección para el tratamiento de la estimación de cuentas incobrables.
- c) Ventas: Revisión de las ventas realizadas al crédito, al contado y el ciclo de ventas contado y crédito.
- d) Otras cuentas: Como por ejemplo, diferencial cambiario, si en caso hay cuentas por cobrar en moneda extranjera, impuestos para verificar si se están declarando la totalidad de las ventas, notas de crédito u otros.

VI. Responsabilidad del auditor

La responsabilidad del auditor es expresar una opinión sobre la cuenta o partida específica cuentas por cobrar con base en la auditoría que se realiza de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría -NIA- las mismas están incluidas en el manual de auditoría ABC International. Dichas normas exigen que se cumplan con requisitos éticos, así como que se planifique y lleve a cabo la auditoría para obtener seguridad razonable sobre si las cuentas por cobrar están libres de representación errónea de importancia relativa.

Una auditoría implica realizar procedimientos para obtener evidencia de auditoría sobre los montos y revelaciones de las cuentas por cobrar.

Los procedimientos seleccionados dependen del juicio del auditor, incluyendo la valoración de los riesgos de representación errónea de importancia relativa de las **cuentas por cobrar**, ya sea por fraude o error. Al hacer esas valoraciones de riesgos, el auditor considera el control interno relevante para la preparación y presentación razonable de las **cuentas por cobrar** por la entidad, con el fin de diseñar los procedimientos de auditoría que sean apropiados en las circunstancias, pero no para expresar una opinión sobre la efectividad del control interno de la entidad. Una auditoría también incluye evaluar lo apropiado de las políticas contables usadas y lo razonable de las estimaciones contables hechas por la dirección (si las hubiera), así como evaluar la presentación general de la partida específica en este caso las cuentas por cobrar.

VII. Responsabilidad de la dirección por las cuentas por cobrar

Una auditoría de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoría -NIA- se conduce sobre la premisa de que la Dirección o el Gobierno Corporativo reconocen sus responsabilidades sobre las que se fundamentan en la conducción de una Auditoría.

La Dirección es responsable de la preparación de las cuentas por cobrar de acuerdo con **Norma Internacional de Información Financiera -NIIF- para pequeñas y medianas entidades -PYMES-** y del control interno que la Dirección determine necesario para permitir la preparación del saldo de cuentas por cobrar que esté libre de representación errónea de importancia relativa, ya sea por fraude o error.

VIII. Resultado del trabajo

Informe del Contador Público y Auditor Independiente en español que incluye Dictamen sobre la partida específica de **Cuentas por cobrar en Quetzales** al 31 de diciembre de 2013 y su nota a los estados financieros descrita de la compañía **Comercializadora de Autos, S. A.** de conformidad con **Norma Internacional de Información Financiera - NIIF- para pequeñas y medianas entidades -PYMES-**.

IX. Personal a cargo y visitas

El personal a cargo será Socia, Gerente y asistente con experiencia, sin olvidar la revisión de la persona encargada del control de calidad, por lo que se considera efectuar una sola visita que dure semana y media aproximadamente.

X. Honorarios

El valor de los honorarios se fija con base en el tiempo que se estima invertirá el personal, a quienes se les asigna una cuota de facturación relacionada directamente con su grado de experiencia y responsabilidad. Por lo que los honorarios son calculados con base en:

- a) La calidad del personal profesional que atiende esta importante asignación,
- b) El tiempo que requiere efectuar los procedimientos,
- c) El tiempo del socio no solo en la revisión y supervisión de las tareas sino también de reuniones.
- d) El tiempo del profesional que ejercerá el control de calidad del trabajo.
- e) La tasa por hora acorde al nivel del personal, en forma proporcional.

De conformidad con lo anterior y considerando que la firma Santiago Fabián & Asociados, S. C. fue contratada para realizar la auditoría completa, se han estimado los honorarios en **Q 26,100**, facturables 50% al inicio de auditoría y 50% contra entrega del informe.

<p>Propuesta aprobada por: <u>Diego Montenegro</u> Fecha: <u>11/09/2013</u> Presidente de la Junta Directiva</p>
--

	REF.	M 1/2
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 10/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 10/08/2013

Tabla No. 7

Análisis comparativo de la determinación del costo hora hombre para la
estimación del cálculo de honorarios

No.	Tipo de Método	Costo Hora <u>a/</u>	Ventaja	Desventaja	REF.
1	Costo hora hombre por puesto de trabajo.	Q 280.28	<ul style="list-style-type: none"> • Con este método, se calcula el costo hora hombre lo más cercano a la realidad ya que el mismo se determina por cada nivel de puesto; es decir, se asigna un costo de hora hombre a cada profesional. • Además, este método presenta un menor margen de error en el cálculo de honorarios. • Se hace mención, que el costo hora hombre establecido para efectos del cuadro comparativo, es del puesto de trabajo del socio (a). 	<ul style="list-style-type: none"> • Es un método extenso y laborioso ya que al realizar la determinación de honorarios por cada cliente, se requiere de más tiempo de lo normal en la estimación del cálculo del costo hora hombre para fijar los honorarios. 	F.2.1 Página 139
2	Costo hora hombre multiplicado por 3.	Q 182.29	<ul style="list-style-type: none"> • Es un método general que está basado en máximos y mínimos del costo hora hombre y la ganancia se determinan calculando el 100% del costo hora hombre que se establece. • Este método se toma como base, cuando el cliente es relativamente pequeño y su operación no es compleja. 	<ul style="list-style-type: none"> • Es un método menos técnico donde se determina el costo de hora hombre de una forma más simple. 	F.2.2 Página 140
3	Costo hora hombre promedio.	Q 154.83	<ul style="list-style-type: none"> • Con este método, se establecen adecuadamente el cálculo de hora hombre para estimar los honorarios ya que es un promedio de todos los niveles de puesto. • Este método es utilizado cuando la firma de auditores independientes o el profesional, cuenta con un gran número de clientes. • Este método se puede utilizar cuando se requiere más tiempo de asistentes o encargados. • El costo hora hombre de este método es similar al que se determina en el método No. 4. 	<ul style="list-style-type: none"> • No es recomendable este método, cuando el servicio de auditoría requiere el trabajo de un profesional experto y con experiencia a un nivel de socio (a) y gerente; debido a que el costo de hora hombre es mayor a ese nivel y no se compara con el costo hora hombre promedio que es menor. 	F.2.3 Página 141
4	Costo hora hombre que se determina del total de nómina de honorarios a detalle + gastos + el 100% de ganancia.	Q 153.62	<ul style="list-style-type: none"> • Este método es el más sencillo de calcular comparado con el método No. 1 y No. 2 la inversión de tiempo en el cálculo del costo hora hombre es similar al método No. 2. • El costo hora hombre de este método es similar al que se determina en el método No. 3. 	<ul style="list-style-type: none"> • La desventaja de este método es que se toman en cuenta datos en forma global para la determinación de un costo hora hombre. 	F.2.4 Página 142

a/ El costo hora hombre determinado no incluye el impuesto al valor agregado ni tampoco el monto de reserva para futuras contingencias.

FUENTE: Elaboración propia con base en consultas de internet sobre la determinación del costo hora hombre en una firma de auditoría. Agosto 2013

	REF.	M 2/2
Cliente: Comercializadora de Autos, S.A.	Preparado por: MAP	Fecha: 10/08/ 2013
Periodo a auditar: 31 de diciembre de 2013	Revisado por: VS	Fecha: 10/08/2013
ANÁLISIS COMPARATIVO DE LA DETERMINACIÓN DEL COSTO HORA HOMBRE PARA LA ESTIMACIÓN DEL CÁLCULO DE HONORARIOS		

Derivado del análisis realizado en el cuadro anterior, se considera que el método No. 1 proporciona la técnica más apropiada para la estimación de honorarios; no obstante, es importante indicar que los 4 métodos toman en consideración la base de las horas hombre a utilizar en la prestación de servicios profesionales. En tal sentido, el estimado del costo hora hombre para la estimación de honorarios que se determina en cada uno de los 4 métodos se considera razonable; sin embargo, los métodos No. 3 y No. 4 generan una ganancia por debajo del método No. 1 y No. 2.

Se sugiere que la firma de auditores o el profesional en forma independiente evalúe el margen de ganancia en función de cada tipo de servicio que se presta al cliente, considerando los diferentes segmentos del mercado (empresas pequeñas, organizaciones no lucrativas, transnacionales o multinacionales, entre otras), ya que dependiendo de la complejidad del servicio y del negocio se podrá realizar la estimación de cálculo de honorarios a un nivel de detalle o a un nivel general. En adición, es importante realizar un presupuesto de tiempo lo más real posible ya que el tiempo (horas) es la base principal para determinar el costo hora hombre en la estimación del cálculo de honorarios que se muestran en una propuesta de auditoría externa de estados financieros.

CONCLUSIONES

1. Las firmas de auditores independientes son entidades dirigidas por Contadores Públicos y Auditores, cuyo propósito es prestar servicios profesionales entre los cuales figuran auditoría, contabilidad, impuestos, finanzas y consultoría.
2. La auditoría externa de estados financieros es un examen crítico y sistemático de la información financiera histórica de una entidad a una fecha determinada, que tiene como fin que el Contador Público y Auditor exprese su opinión sobre si los estados financieros presentan en todos sus aspectos importantes, de acuerdo a un marco de información financiera aplicable.
3. Se confirma la hipótesis descrita en el plan de investigación, en el sentido de que las consideraciones que debe tener el Contador Público y Auditor al realizar una propuesta de servicios de auditoría externa de estados financieros se refieren a: contacto con el cliente prospectivo, visita preliminar, evaluación de riesgos, determinación de honorarios y continuidad de un cliente. Así mismo se debe manifestar la importancia del enfoque que se le debe dar a la propuesta de servicios de auditoría tomando en cuenta el marco de información que utiliza el cliente prospectivo para la preparación de los estados financieros.
4. Como resultado de la elaboración de una propuesta de servicios de auditoría externa de estados financieros y de acuerdo a lo indicado en el caso práctico se determinaron algunos métodos para el cálculo de la estimación de honorarios así como el costo hora hombre; además, se incluye una comparación de dichos honorarios indicando cuales son las ventajas y desventajas de utilizar cada método.

RECOMENDACIONES

1. Que los Contadores Públicos y Auditores que ejerzan la profesión en forma independiente o por medio de una firma de auditores, se rijan por las disposiciones que establece el Código de Ética del IFAC y el Código de Ética de las Ciencias Económicas, con el fin de cumplir con las normas morales y los principios fundamentales que rigen la profesión como lo son integridad, objetividad, competencia, diligencia profesional, confidencialidad y comportamiento profesional. De esta forma se podrá detectar cualquier amenaza que incumpla los principios fundamentales y se tendrán salvaguardas o medidas adecuadas para eliminar las amenazas o reducirlas a un nivel aceptable.
2. Se debe aplicar los aspectos técnicos contenidos en las Normas Internacionales de Auditoría -NIA- para elaborar una propuesta de servicios de auditoría externa de estados financieros, principalmente Norma Internacional de Auditoría, NIA 200 Objetivos globales del auditor independiente y realización de la auditoría de conformidad con estas normas. Y si la auditoría es aceptada, los términos convenidos entre el auditor y el cliente, deben documentarse en una carta de encargo tal como lo establece la Norma Internacional de Auditoría, NIA 210 Acuerdo de los términos del encargo de auditoría.
3. Para presentar de una manera técnica y profesional una propuesta de servicios, el Contador Público y Auditor debe mostrar todo su empeño por conocer al cliente prospectivo: el giro del negocio, evaluación de riesgos, principales competidores, el prestigio de que goza en la sociedad, entre otros, con el fin de dar como resultado una propuesta de servicios de auditoría externa de estados financieros que es un documento que indica con la mayor claridad posible los objetivos y alcance de una auditoría, cronograma de trabajo con un estimado de tiempo, honorarios, visitas, presupuesto del tiempo y resultado del trabajo así como la responsabilidad de la dirección y del auditor en el curso del trabajo.

4. Una adecuada determinación de honorarios se realiza tomando en cuenta factores como: costo por hora acorde al precio de mercado, personal asignado en sus diferentes categorías, dificultad estimada para efectuar la auditoría, número de horas que se invertirán en el encargo, gastos de operación considerando los gastos fijos y variables, entre otros.

REFERENCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Asamblea Nacional Constituyente. Constitución Política de la República de Guatemala. Guatemala, C. A. Tipografía Nacional. Año 1985. 76p.
2. Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala. Código de Ética del IFAC. Publicado en el Diario de Centro América. Guatemala, C. A. Año 2013. 160p.
3. Colegio de Contadores Públicos y Auditores de Guatemala. Código de Ética Profesional. Publicado en el Diario de Centro América. Guatemala, C. A. Año 2008. 8p.
4. Colegio de Economistas, Contadores Públicos y Auditores y Administradores de Empresas. Normas de Ética Profesional para los Graduados en Contaduría Pública y Auditoría. Publicado en el Diario De Centro América. Guatemala, C. A. Número 70. Año 2005. 12p.
5. Congreso de la República. Código de Comercio. Decreto 2-70. 202p.
6. Congreso de la República. Código Penal. Decreto 17-73. Guatemala. Año 1973. 118p.
7. Congreso de la República. Código Tributario y sus Reformas. Decreto 6-91 y Decreto 4-2010. Guatemala. Año 2006. 67p.
8. Congreso de la República. Ley de Colegiación Profesional de la República No. 62-91. 9p.
9. Congreso de la República. Ley de Actualización Tributaria. Decreto 10-2012. Libro I. Impuesto sobre la Renta. Decreto 10-2012. Guatemala. Año 2012. 25p.
10. Congreso de la República. Ley de la Actividad Aseguradora. Decreto 25-2010. Guatemala. Año 2010. 42p.

11. Congreso de la República. Ley del Impuesto al Valor Agregado y sus Reformas. Decreto 27-92. Guatemala. Año 2006. 50p.
12. Congreso de la República. Ley del Impuesto de Solidaridad. Decreto 73-2008. Guatemala. Año 2008. 7p.
13. Congreso de la República. Ley Orgánica del Instituto Guatemalteco de Seguridad Social –IGSS-. Decreto 2-95. Guatemala. Año 1995. 40p.
14. HLB International. Manuales de Auditoría sobre la base de las Normas Internacionales de Auditoría. HLB Bámaca Morales & Asociados, S. C. Guatemala. Año 2009. 540p.
15. Norma Internacional de Información Financiera para pequeñas y medianas entidades NIIF para las PYMES. Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB). Edición 2009. 245p
16. Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad. Tomo I. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Décima Segunda Edición. Noviembre 2011. Edición 2011. 979p.
17. Peralta Azurúa, Enrique. Jefe del Gobierno de la República. Código Civil. Decreto Ley Número 106. Guatemala. Edición 2008. 298p.

WEBGRAFÍA

18. www.admindeempresas.blogspot.com/2007/10/conceptos-sobre-estructura.html
19. www.aqc.com.ve/downloads/costodeserv.prof.pdf
20. www.cpa.org.gt
21. www.ccee.org.gt
22. www.fasb.org/home
23. www.igcpa.org.gt
24. www.rae.es/rae.html. Real Academia de la Lengua Española. Vigésima Segunda Edición.1000p.
25. www.wikipedia.org/wiki/

GLOSARIO DE TÉRMINOS

1. Auditor: El término “auditor” es utilizado para referirse a la persona o personas que conducen la auditoría, generalmente el socio u otro miembro del equipo de trabajo, o en su caso, la firma.
2. Auditor predecesor: El auditor de una firma de auditoría diferente, que auditó los estados financieros de una entidad en un ejercicio previo y que ha sido reemplazado por el auditor actual.
3. Carta compromiso: Términos por escrito de un trabajo en forma de una carta.
4. Control interno: Proceso diseñado, implementado y mantenido por los encargados del gobierno corporativo, la administración y otro personal para proporcionar seguridad razonable sobre el logro de los objetivos de la entidad, respecto a la confiabilidad de la información financiera, efectividad y eficiencia de las operaciones y el cumplimiento de las leyes y regulaciones aplicables.
5. Condiciones previas de una auditoría: La utilización por parte de la administración de un marco de información financiera aceptable y acuerdos de la administración y, en su caso, de los encargados del gobierno corporativo, de las premisas sobre las cuales se conducirá la auditoría.
6. Firma: Un profesional, sociedad, corporación u otra entidad de contadores profesional.
7. Incertidumbre: Un asunto cuyo resultado depende de acciones o eventos futuros que no están bajo el control directo de la entidad, pero que pudieran afectar los estados financieros.

8. Marco de referencia de información financiera aplicable: Marco de referencia de información financiera adoptado por la administración y, en su caso, por los encargados del gobierno corporativo, en la preparación de los estados financieros y que es aceptable, considerando la naturaleza de la entidad y el objetivo de los estados financieros, o que es el requerido por alguna ley o regulación.
9. Red de firma: Una firma o entidad que pertenece a una red.
10. Riesgo de auditoría: Es el riesgo de que el auditor exprese una opinión de auditoría inadecuada cuando los estados financieros estén materialmente incorrectos. El riesgo de auditoría es una función del riesgo de error material y riesgo de detección.
11. Riesgo de error material: Riesgo de que los estados financieros estén materialmente incorrectos, previo a la auditoría.
12. Riesgo del negocio: Es un riesgo resultante de condiciones relevantes, eventos, circunstancias, acciones o falta de acciones que pudieran afectar adversamente la habilidad de la entidad para, lograr sus objetivos y ejecutar sus estrategias, o para establecer en forma adecuada los objetivos y estrategias.