

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA



"ELABORACIÓN DE PROCEDIMIENTOS ESPECIALES COMO HERRAMIENTA DE APOYO PARA DESARROLLAR LA PLANEACIÓN DE UNA AUDITORIA FINANCIERA EN PEQUEÑAS EMPRESAS DEL SECTOR COMERCIO DEL ÁREA METROPOLITANA DE SAN SALVADOR."

Trabajo de investigación presentado Por:

GRUPO No 62

Oscar Moisés Castellón Zelaya

Reyna Guadalupe Ramos Sosa

Jaime Eduardo Ernesto Reina Hernández

Para optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Febrero de 2009

San Salvador, El Salvador, Centro América

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector: MSC. Rufino Antonio Quezada Sánchez

Secretario General: Lic. Douglas Vladimir Alfaro Chávez

Decano de la
Facultad de
ciencias económicas: MSC. Roger Armando Arias Alvarado

Secretario de la
Facultad de
Ciencias Económicas: M.A.E. José Ciriaco Gutiérrez Contreras

Asesor Director: MSC. Carlos Alvarenga Barrera

Jurado Examinador: MSC. Carlos Alvarenga Barrera
Lic. Roberto Carlos Jovel Jovel

Febrero de 2009
San Salvador, El Salvador, Centro América

AGRADECIMIENTOS

A nuestro señor **Jesucristo** quien me ha permitido culminar de forma satisfactoria mi carrera, fortaleciendo mi vida y espíritu; a mis padres **José** y **Nely**, principales autores de este objetivo, por su apoyo y sacrificio, por sus consejos y su amor a encaminarme a un mejor futuro; a mi hermana **Verónica** (Q.D.P), a quien dedico este triunfo por ser mi apoyo y ejemplo en este largo camino; a mi amiga y amor **Ivette**, por su ayuda y apoyo; a mis familiares y amigos, por animarme a seguir adelante y a mis compañeros de tesis, por su paciencia, apoyo y amistad que me brindaron.

Oscar Moisés Castellón Zelaya

Le agradezco a nuestro **Dios todo Poderoso** y a **la Santísima Virgen María, a San Judas Tadeo**, por permitirnos finalizar la tesis, a nuestros asesores Lic. Carlos Alvarenga y Lic. Roberto Carlos Jovel por habernos tenido paciencia; a mis compañeros Jaime y Oscar, y todos los que me brindaron su ayuda: Antonio Rosales León, José Ramos (Q.D.P), Hilda de Ramos, Hortensia, Antonio Menjivar, a mis hermanos(as), mis sobrinos(as), Ramiro Henríquez, a mis tías(os), mis primas(os), Exequiel Serrano, Lonas Marysa, y a todos los que de forma directa e indirectamente me brindaron su ayuda. Que Dios nos Bendiga ahora y siempre.

Reyna Guadalupe Ramos Sosa

Jaime agradece a: **DIOS TODOPODEROSO**, por permitirnos completar este trabajo, nuestros asesores Lic. Carlos Alvarenga y Lic. Roberto Carlos Jovel por su ayuda; mis compañeros Reyna y Moisés, y a todos los que de una u otra manera, directa e indirectamente, colaboraron para culminar esta tarea, Eduardo, Dina, Reina, Raquel, Xiomara, Oswaldo, Gladys, Mónica, Andrea, Gustavo, Geovany, Alex M, Edith, Oshumi, David, Marielos, Tito, Paula, German, Mirna, Yesenia, Alfredo, Sonia, Hortensia, René, Gloria.

Jaime Eduardo Ernesto Reina Hernández

ÍNDICE

	Contenido	Pág. No.
	RESUMEN	i
	INTRODUCCIÓN	iv
1.	MARCO DE REFERENCIA DE LA INVESTIGACIÓN	
1.1.	ANTECEDENTES	1
1.1.1.	Generalidades	1
1.1.1.1.	Surgimiento de la Auditoria Financiera	1
1.1.1.2.	Origen en El Salvador	2
1.1.2.	Definición de Auditoria	3
1.1.3.	Importancia	4
1.1.4.	Objetivo	5
1.1.5.	Enfoque de auditoria	5
1.1.5.1.	Campo de Acción de La Auditoria	5
1.1.5.1.1.	Auditoría Externa	5
1.1.5.1.2.	Auditoría Interna	6
1.1.5.2.	Tipos de Auditoria	6
1.1.5.2.1.	Auditoría Financiera	6
1.1.5.2.2.	Auditoria Administrativa	7
1.1.5.2.3.	Auditoria Integral	7

1.1.5.2.4.	Auditoria de Cumplimiento	7
1.1.6.	Normativa técnica	8
1.1.6.1.	Normas Internacionales de Auditorias (NIA'S)	9
1.1.6.1.1.	Entendimiento de la entidad y su entorno	9
1.1.6.1.2.	Planeación de una auditoria de Estados Financieros	10
1.1.6.1.3.	Procedimientos del auditor en respuesta de los riesgos evaluados	11
1.1.6.1.4.	Procedimientos analíticos	12
1.1.6.1.5.	Muestreo de auditoria	12
1.1.6.1.6.	Evidencia de auditoria	13
1.1.6.1.7.	El dictamen del auditor sobre los Estados Financieros	14
1.2.	PROCESO DE LA AUDITORÍA	15
1.2.1.	Etapa de Planeación	18
1.2.1.1.	Conocimiento del negocio	18
1.2.1.1.1.	Obtención del Conocimiento	20
1.2.1.1.2.	Uso del Conocimiento	22
1.2.1.1.3.	Aplicación de Procedimientos de Revisión Analítica	22
1.2.1.2.	Ambiente de Control	24
1.2.1.2.1.	Ciclos de Operaciones más Importantes	25
1.2.1.3.	Análisis de Estados Financieros	26
1.2.1.3.1.	Importancia Relativa	27

1.2.1.4.	Legislación Aplicable	27
1.2.1.5.	Comprensión de los Sistemas de Contabilidad y de Control Interno	28
1.2.1.6.	Riesgo	30
1.2.1.6.1.	Evaluación del Riesgo Inherente y Riesgo de Control	30
1.2.1.7.	Programas de Auditoría	32
1.2.1.8.	Naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría	36
1.2.1.9.	Asignación y Supervisión de Personal	38
1.2.1.10.	Presupuesto de Tiempo	39
1.2.2.	Etapa de Ejecución	40
1.2.2.1.	Procedimientos y Pruebas para la Obtención de Evidencia de Auditoría	40
1.2.2.2.	Muestreo y Pruebas Selectivas en la Auditoría	43
1.2.2.3.	Evidencia de auditoría: Tipos y atributos	45
1.2.2.4.	Papeles de Trabajo	49
1.2.3.	Emisión del Informe de Auditoría	53
1.2.3.1.	Aspectos Generales	53
1.2.3.2.	Tipos de Opinión	54
1.2.3.3.	Aspectos a Tomar en Cuenta antes de Emitir la Opinión	55
1.2.3.4.	Estructura del Informe de Auditoría	57

2	METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	
2.1	TIPO DE INVESTIGACIÓN	61
2.2	TIPO DE ESTUDIO	61
2.3	UNIDAD DE ANÁLISIS	62
2.4	UNIVERSO Y MUESTRA	62
2.4.1	LA MUESTRA	62
2.5	RECOPIACIÓN DE DATOS	65
2.6	PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN RECOLECTADA	65
2.7	DIAGNOSTICO Y ANÁLISIS CORRELACIONAL	94
2.7.1	DIAGNOSTICO	94
2.7.2	ANÁLISIS CORRELACIONAL	97
3	PROCEDIMIENTOS ESPECIALES COMO HERRAMIENTA DE APOYO PARA DESARROLLAR LA PLANEACIÓN DE UNA AUDITORIA FINANCIERA EN PEQUEÑAS EMPRESAS	
3.1	ESTUDIO DEL PROCESO DE AUDITORÍA	99
3.2	IMPORTANCIA DE LOS PROCEDIMIENTOS ESPECIALES	100
3.3	ENFOQUE DE LA PROPUESTA	102
4	CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES	
4.1	CONCLUSIONES	148
4.2	RECOMENDACIONES	150
	BIBLIOGRAFÍA	Vii

ANEXOS

Anexo 1	152
Anexo 2	159

RESUMEN EJECUTIVO

En ocasiones la empresa puede encontrarse frente a una situación delicada por varias causas, por ejemplo una gestión ineficaz o condiciones externas que afecten su funcionamiento; para contrarrestar estas situaciones muchas veces resulta necesario analizar con detalle los problemas y causas que dificultan el desarrollo de la misma, el presente trabajo de investigación se enfocará en la empresa pequeña la cual posee características específicas tales como: una inadecuada segregación de funciones, concentración de propiedad y administración en un pequeño número de individuos y sistemas de registro no adecuados.

En este tipo de situaciones resulta interesante como el auditor debe planear y llevar a cabo su trabajo de auditoría, ya que no es lo mismo realizarla en una entidad grande que en una entidad pequeña; en algunos casos no será posible obtener evidencia suficiente y apropiada para formarse una opinión de los estados financieros, esto debido a las debilidades que surgen por la características de este tipo de entidades.

La investigación surge de la necesidad de proporcionar a las firmas de Auditoría y/o profesionales independientes una herramienta útil que consista en una serie de procedimientos

especiales que puedan ser aplicados en la planeación de la Auditoría Financiera para entidades pequeñas, esto con el objetivo de minimizar el tiempo y hacer eficiente el trabajo del auditor.

Por tanto se desarrollo una investigación de campo utilizando como base el enfoque hipotético deductivo, la población estuvo conformada por las firmas de auditoría autorizadas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), analizando los resultados obtenidos mediante el estudio de tipo explicativo y correlacional, obteniendo resultados que mostraron que las Firmas de auditoría conocen la normativa técnica DIPA 1005, la cual presenta consideraciones especiales para la Auditoría de la entidad pequeña, sin embargo se encontró que la mayoría de las firmas de Auditoría no las aplica en sus trabajos de Auditoría Financiera, además de ello la mayoría de Firmas de Auditoría consideraron beneficiosa la elaboración de procedimientos especiales como herramienta de apoyo para realizar una buena planeación en la Auditoría Financiera para entidades pequeñas.

Por lo tanto se recomienda a las firmas de auditoría que en la planeación de Auditorías Financieras incluyan el uso de esta herramienta la cual fue diseñada de forma clara proporcionando

procedimientos especiales que detallan el desarrollo de la planeación de la Auditoria en la entidad pequeña para obtener resultados eficientes y eficaces de acuerdo a las expectativas de sus clientes. Los cambios que se consideren pertinentes, con relación al tipo de empresa a auditar quedan a criterio y juicio de los auditores, ya que esta información se presenta como material de apoyo para la realización de auditorías financieras en entidades pequeñas.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación tiene como objetivo la elaboración de procedimientos especiales para la planeación de la Auditoría Financiera en entidades clasificadas como pequeñas, de tal forma que al desarrollar el proceso de auditoría las firmas de auditoría optimicen sus recursos, respondiendo así eficaz y eficientemente a las expectativas de los clientes.

El trabajo de investigación tiene su base en los resultados obtenidos del estudio de campo orientado a las firmas de auditoría que se dedican a la prestación de servicios de Auditoría Financiera, las cuales consideran oportuna y beneficiosa la elaboración de procedimientos especiales para diseñar una buena planeación de la Auditoría Financiera para entidades pequeñas.

La presente investigación se realizó tomando como base técnica la Declaración de Prácticas de Auditoría 1005, apoyándose sustancialmente con las Normas Internacionales de Auditoría, leyes tributarias y sus respectivos Reglamentos, las cuales tienen relación directa con el desarrollo del trabajo de Auditoría.

El primer capítulo comprende el marco teórico, el cual describe de forma detallada los antecedentes y generalidades de la auditoría financiera en El Salvador, términos básicos, tipos de auditoría, y las fases que conforman el proceso de la auditoría.

La metodología aplicada a la investigación, el tipo de estudio a utilizar, las unidades de observación, además de la población y el tamaño de la muestra a emplear, se describen en el segundo capítulo, finalizando con el proceso de recopilación de la información y posterior procesamiento y análisis de la misma.

El tercer capítulo presenta la alternativa de solución al problema planteado, en el cual se desarrolla el estudio y análisis del proceso de la planeación de la Auditoría financiera, se elabora un modelo de cuestionario para evaluar el riesgo de Control y un memorando de planeación, culminando con el diseño de procedimientos especiales contenidos en programas que sirvan como base del trabajo, con los cuales se espera contribuir a la solución integral del problema planteado.

Las conclusiones, las cuales son el resultado obtenido de la investigación de campo y su posterior análisis, así como también sus respectivas recomendaciones, que fueron orientadas a lograr eficientar la elaboración de una buena planeación y subsecuente

trabajo de auditoría Financiera para entidades pequeñas; se detallan en el cuarto capítulo.

Finalmente el trabajo se completa con anexos, que presenta la documentación que ampara la muestra de Auditoria y el cuestionario utilizado de base para el Capitulo II.

CAPITULO I

MARCO DE REFERENCIA DE LA INVESTIGACIÓN

1.1. ANTECEDENTES

1.1.1. Generalidades

1.1.1.1. Surgimiento de la Auditoria Financiera

Se posee evidencia de que algún tipo de auditoría se practicó en tiempos remotos. De manera general la auditoria se percibe como un acto de control, tan antiguo como la historia de la humanidad. El hecho de que los nobles, ricos y familias pudientes exigieran el mantenimiento y revisión de las cuentas de su residencia por escribanos independientes pone de manifiesto que fueron tomadas algunas medidas para evitar desfalcos en dichas cuentas.

Constituye en sí una actividad de control y como tal, nace simultáneamente con el movimiento económico y financiero; a medida que éste se desarrolló, surgió la necesidad de que existiera confiabilidad de los datos y registros financieros de las empresas, sobre todo en entidades comerciales y fue de esta manera como se contrataron revisores que verificaran las cuentas de los empresarios, producto siempre de la desconfianza en unos y la necesidad de seguridad en el buen uso de la información y de los recursos en otros.

1.1.1.2. Origen en El Salvador

Alrededor de los años 1927/1928, se fundó en El Salvador, el primer Colegio de Estudios Contables. El 5 de octubre de 1930 se organizó la Corporación de contadores de El Salvador; a continuación en el año de 1931, se constituyó la Escuela de Comercio y Hacienda. Se considera que éstos fueron los primeros entes colegiados que sentaron las pautas para la organización legal del ejercicio de la profesión, consecuentemente entra la participación del gobierno, emitiendo el Decreto No 57 de fecha 15 de Octubre de 1940, publicado en el Diario Oficial No 233, cuyo contenido era la Ley del Ejercicio de las funciones del Contador Público, y su texto sirvió de base para el ejercicio de la profesión y la formulación del Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública. Esta Ley fue derogada por el Código de Comercio que entró en vigencia a partir del año 1971.

El 19 de marzo de 1971, mediante Decreto Legislativo No 271, publicado en el Diario Oficial No 53, se hacen ciertas reformas al Código de Comercio, en lo que se refiere al ejercicio de la Auditoría Externa, donde faculta al Consejo de vigilancia de la contaduría Pública y Auditoría, para que durante los 5 años a la fecha de vigencia del Código, otorgue la calidad de Contador Público Certificado.

Estos acontecimientos impulsaron la motivación para que la Universidad de El Salvador, como el máximo centro de estudios superiores cumpliera sus objetivos esencialmente de orden académico y a inicios de 1968 se vio en la necesidad fundar la Escuela de Contaduría Pública.

1.1.2. Definición de Auditoria

Auditoria es la acumulación y evaluación de evidencia sobre información cuantificable de una entidad económica para determinar e informar sobre el grado de correspondencia entre la información y los criterios establecidos.

Es una revisión analítica efectuada por el contador público a las diferentes áreas y/o estados financieros de una empresa o entidad mercantil y que de acuerdo a los resultados obtenidos expresa una opinión independiente.

Es el examen crítico que realiza un auditor en los libros y registros de una entidad mercantil, basado en técnicas específicas como son la elaboración de los papeles de trabajo, con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera.

1.1.3. Importancia

La importancia reside en la emisión de una opinión independiente fundamentada en los resultados obtenidos en el desarrollo de un examen aplicado a las políticas, control interno y cifras que conforman los Estados Financieros.

Todo en la auditoria tiene un objetivo primordial: que el auditor exprese una opinión acerca de las afirmaciones relacionadas con actos y acontecimientos económicos sujetos a auditoria. La opinión del auditor declarará la medida en que estas afirmaciones están de acuerdo con criterios o normas establecidas.

En el caso de las auditorias financieras, las Normas Internacionales de Información Financiera son los criterios frente a los cuales se juzgan las afirmaciones, es decir que la información que será revisada se encuentre preparada de acuerdo a los lineamientos contenidos en la normativa. Lo mismo puede ocurrir en el caso de muchas auditorias de cumplimiento, como por ejemplo, los criterios establecidos a la luz de los cuales se miden las afirmaciones que contiene una declaración para el pago de impuestos, son las leyes tributarias, los reglamentos y las disposiciones pertinentes a esa declaración en particular.

1.1.4. Objetivo

El objetivo principal de la auditoria es, a través de un examen crítico y analítico, la emisión de una opinión acerca de la razonabilidad de las cifras contenidas en los estados financieros. Formarse una opinión mediante la división de la información financiera en varios componentes significativos y sacar conclusiones sobre los objetivos establecidos para cada componente es parte de la ejecución de la auditoria.

1.1.5. Enfoque de auditoria

La auditoria, como se define anteriormente, es un examen, para que sea efectivo, debe realizarse un análisis según las necesidades que la empresa presente, es así como surgen los diversos tipos de auditoria, estas varían según el enfoque; en general se pueden enunciar los siguientes:

1.1.5.1. Campo de Acción de la Auditoria

1.1.5.1.1. Auditoría Externa

Es la revisión que efectúa un profesional de la auditoria con total libertad de criterio, evaluando el desempeño de las actividades, operaciones y funciones que se realizan en la empresa que lo contrata, asimismo verifica la presentación razonable de las cifras contenidas en los estados financieros.

1.1.5.1.2. Auditoría Interna

Es la revisión que realiza un profesional de la auditoria, cuya relación de trabajo es directa y subordinada a la institución donde se aplicará la misma, pero siempre con libertad de criterio, con el propósito de evaluar de forma interna el desempeño y cumplimiento de las actividades, operaciones y funciones que se desarrollan en las empresas y sus áreas administrativas las cuales forman parte integral del control interno cuyo objetivo es la elaboración de un informe sobre las actividades de toda la empresa, que permita diagnosticar la actuación administrativa, operacional y funcional de empleados y funcionarios de las áreas que se auditan.

1.1.5.2. Tipos de Auditoria

1.1.5.2.1. Auditoría Financiera

Es un proceso cuyo resultado final es la emisión de un informe, en el que el auditor da a conocer su opinión sobre la razonabilidad de las cifras consignadas en los estados financieros obtenidos durante un periodo específico, este proceso solo es posible llevarlo a cabo a través de la aplicación de procedimientos específicos mediante los cuales se obtiene la llamada "evidencia de auditoría", ya que el auditor desarrolla su trabajo posterior a las operaciones de la empresa.

1.1.5.2.2. Auditoria Administrativa

Es el examen metódico y ordenado de los objetivos de una empresa, de su estructura orgánica y de la utilización del elemento humano, a fin de informar los hechos investigados. Su importancia radica en el hecho de que proporciona a los directivos de una organización un panorama sobre la forma en que está siendo administrada por los diferentes niveles jerárquicos y operativos, señalando aciertos y desviaciones de aquellas áreas cuyos problemas administrativos detectados exigen una mayor o pronta atención.

1.1.5.2.3. Auditoria Integral

Tiene por objeto el examen de gestión de una empresa con el propósito de evaluar la eficiencia y eficacia de sus resultados con respecto a las metas previstas, los recursos humanos, financieros y técnicos utilizados, la organización y coordinación de dichos recursos y los controles establecidos sobre dicha gestión.

1.1.5.2.4. Auditoria de Cumplimiento

Consiste en opinar si la entidad examinada está cumpliendo con los convenios y/o aspectos legales que la rigen para el desarrollo de ciertas actividades especiales.

1.1.6. Normativa técnica

Las normas de Auditoría Generalmente Aceptadas pueden considerarse como los requisitos de calidad que deben observarse para el desempeño del trabajo de auditoría profesional. Por esta razón, durante muchos años han constituido y constituyen en muchos países el soporte de las actividades que realizan los contadores públicos.

La profesión de auditoría se rige, por Normas y criterios aceptados generalmente, los cuales son emitidos por asociaciones de profesionales, quienes aportan experiencia, conocimiento y actualizaciones en esta materia, con la finalidad de quienes ejercen esta profesión y similares conozcan estas normas y las cumplan en el desarrollo de algún tipo de auditoría.

Las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's) emitidas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC), y las actualizaciones que realiza su Comité Internacional de prácticas de auditoría anualmente, denotan la presencia de una voluntad internacional orientada al desarrollo sostenido de la profesión contable, a fin de permitirle disponer de elementos técnicos uniformes y necesarios para brindar servicios de alta calidad para el interés público.

El consejo de IFAC ha establecido el Comité Internacional de Practicas de Auditoria (AIPC) para desarrollar y emitir a nombre del Consejo, normas y declaraciones de auditoría y servicios relacionados, con el propósito de ayudar a mejorar el grado de uniformidad de las practicas de auditoría y servicios relacionados de todo el mundo.

1.1.6.1. Normas Internacionales de Auditorias (NIA'S)

Según el Consejo de Normas Internacionales de Auditoria y Atestiguamiento, las Normas internacionales de Auditoria (NIA's) deben aplicarse en la auditoria de información financiera histórica, estos pronunciamientos rigen los trabajos de auditoría que se conducen de acuerdo con Normas Internacionales.

Las normas contienen principios básicos y procedimientos esenciales junto con lineamientos relacionados para llevar a cabo un trabajo de auditoría, sin embargo la naturaleza de las Normas requiere que los contadores profesionales ejerzan el juicio profesional al aplicarlas.

1.1.6.1.1. Entendimiento de la entidad y su entorno

El auditor deberá obtener un entendimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, suficiente para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea

de importancia relativa de los estados financieros ya sea debido a fraude o error, y suficiente para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría.

El auditor debe efectuar evaluaciones del riesgo, es decir que entienda aspectos específicos de la entidad, su entorno y componentes de su control interno, dicho entendimiento establece un marco de referencia dentro del cual el auditor planea la auditoría y a la vez identifica áreas donde pueden ser necesarias consideraciones especiales de auditoría.

1.1.6.1.2. Planeación de una auditoría de Estados Financieros

Planear una auditoría implica establecer la estrategia general de auditoría para el trabajo y desarrollar un plan de auditoría, para reducir el riesgo a un nivel aceptablemente bajo. La planeación involucra al socio del trabajo y a otros miembros clave del equipo para ganar de su experiencia y clara percepción y para enriquecer la efectividad y eficiencia del proceso de planeación.

La planeación adecuada ayuda a asegurar que se dedique la atención apropiada a áreas importantes de la auditoría, que se identifiquen los potenciales problemas y se resuelvan oportunamente, así como que el trabajo de auditoría se organice

y administre de manera apropiada para que se desempeñe de una forma efectiva y eficiente. La planeación adecuada también ayuda a la asignación apropiada de trabajo a los miembros del equipo de trabajo, facilita la dirección y supervisión de los mismos y la revisión de su tarea, y ayuda, cuando sea aplicable, en la coordinación del trabajo hecho por los auditores de componentes y por los expertos.

1.1.6.1.3. Procedimientos del auditor en respuesta de los riesgos evaluados

El auditor diseña y desempeña procedimientos adicionales de auditoría, incluyendo pruebas de la efectividad operativa de los controles cuando sea relevante o se requiera, y procedimientos sustantivos, cuya naturaleza, oportunidad, y extensión respondan a los riesgos evaluados de representación errónea de importancia relativa al nivel de aseveración.

Para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo, el auditor deberá determinar respuestas globales a los riesgos evaluados al nivel de estado financiero, y deberá diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría para responder a los riesgos evaluados al nivel de aseveración.

1.1.6.1.4. Procedimientos analíticos

El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos como procedimientos de evaluación del riesgo para obtener un entendimiento de la entidad y su entorno y en la revisión general al final de la auditoría. En varios casos los procedimientos analíticos pueden también aplicarse como procedimientos sustantivos.

La aplicación de procedimientos analíticos puede indicar aspectos de la entidad de los que el auditor no tenía conocimiento, y ayudará para evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa con el fin de determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos adicionales de auditoría.

1.1.6.1.5. Muestreo de auditoría

Al diseñar los procedimientos de auditoría, el auditor deberá determinar los medios apropiados para seleccionar las partidas sujetas a prueba a fin de reunir suficiente evidencia apropiada de auditoría para cumplir los objetivos de los procedimientos de auditoría.

Aunque el "muestreo en la auditoría" implica la aplicación de procedimientos de auditoría a menos de 100% de las partidas que

integran el saldo de una cuenta o clase de transacciones, no es el caso en la aplicación de la DIPA 1005 "Consideraciones especiales en la auditoría de entidades pequeñas", ya que debido al tamaño de la entidad o a lo complejo de las operaciones se puede tomar un alcance completo y revisar el 100% de las transacciones

Las tomas muestrales también permitirán al auditor obtener y evaluar la evidencia de auditoría sobre alguna característica de las partidas seleccionadas para formar o ayudar en la formación de una conclusión concerniente al universo de la que se extrae la muestra. El muestreo en la auditoría puede usar un enfoque estadístico o no estadístico.

1.1.6.1.6. Evidencia de auditoría

El auditor deberá obtener evidencia suficiente apropiada de auditoría para poder llegar a conclusiones razonables en las cuales basar la opinión de auditoría.

Toda la información que usa el auditor para llegar a las conclusiones en las que se basa la opinión de auditoría se considera "evidencia de auditoría", e incluye la información contenida en los registros contables subyacentes a los estados financieros y otra información.

**1.1.6.1.7. El dictamen del auditor sobre los Estados
Financieros**

El dictamen del auditor deberá contener una clara expresión de la opinión del auditor sobre los estados financieros; según se declara en la NIA 200, el objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con el marco de referencia de información financiera aplicable.

El auditor deberá evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida, como base para formarse una opinión sobre los estados financieros, esto implica concluir si se ha obtenido suficiente evidencia apropiada de auditoría para reducir, a un nivel aceptablemente bajo, los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros y para evaluar los efectos de representaciones erróneas identificadas no corregidas.

1.2. PROCESO DE LA AUDITORÍA

Las NIA'S se emitieron para aplicarse en todas las entidades y deben ser considerados por todos los auditores al momento de planear y ejecutar un trabajo de auditoría. Sin embargo, el IAASB está consciente de que puede ser necesaria orientación adicional para las auditorías de entidades pequeñas, en consecuencia se tiene la Declaración Internacional de Practicas de Auditoria (DIPA) 1005, "Consideraciones especiales en la auditoria de entidades pequeñas".

De acuerdo a esta declaración de auditoría: "todas las auditorías de entidades pequeñas han de conducirse de acuerdo con las NIA's" (DIPA 1005)

El objetivo de esta declaración es "describir las características que comúnmente se encuentran en las entidades pequeñas" además de indicar como afectan estas características a la aplicación de las NIA's.

Esta declaración internacional de prácticas de auditoría proporciona un nivel de lineamientos que pueden ser de aplicación general a todas las auditorías que se realicen en entidades pequeñas, pero a la vez permiten y ayudan al auditor a ejercer su juicio profesional; de esta manera se pretende la

elaboración de procedimientos especiales que sirvan como herramienta de apoyo en la planeación de una auditoría financiera en una entidad pequeña.

Procedimientos especiales: Son procedimientos específicos diseñados para las auditorías financieras en las entidades pequeñas considerando las características, tanto cualitativas como cuantitativas, de estas entidades.

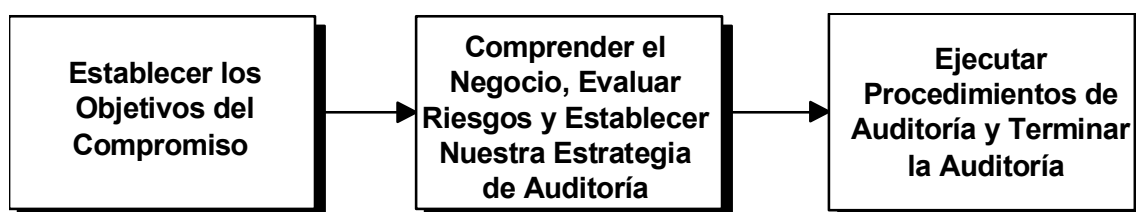
La "DIPA 1005" define la entidad pequeña como aquella que posee las siguientes características cualitativas:

1. Posee una concentración de propiedad, es decir que los dueños de la entidad se reparten entre familiares o tiene un propietario único.
2. Sus fuentes de ingreso son pocas.
3. Los sistemas de registro que posee no son sofisticados.
4. Cuenta con sistemas de control interno limitados, arriesgándose inclusive a que la administración sobrepase dichos controles.

Las características de estas entidades hacen que se considere un riesgo de control alto y, por tanto, un énfasis en procedimientos sustantivos. Precisamente la elaboración de procedimientos especiales servirá para estandarizar los

procedimientos a aplicar en las auditorías de las entidades pequeñas.

Una representación gráfica de las actividades en la auditoría de un negocio pequeño se muestran en el siguiente diagrama de flujo:



De acuerdo a la DIPA, los lineamientos que se presentan en la declaración son un complemento a los lineamientos que se presentan en la NIA respectiva, además de tomar en cuenta las consideraciones especiales relevantes a la auditoría de las entidades pequeñas.

Por lo tanto las NIA's mencionadas a continuación son, en principio, aplicables a la auditoría de entidades pequeñas; y en caso que no haya consideraciones especiales no se dan lineamientos respecto de esa NIA.

1.2.1. Etapa de Planeación

1.2.1.1. Conocimiento del negocio

En el desarrollo de una auditoria es necesario que el auditor posea o desarrolle cierto grado de conocimiento de la entidad a auditar. Dicho conocimiento permitirá identificar y analizar aquellos aspectos de mayor importancia que afectan las operaciones de la entidad, comprender la ocurrencia de los eventos dentro de la misma y determinar la legislación y normativa aplicada en el desempeño de esta.

"El auditor deberá obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, incluyendo su control interno, suficiente para identificar y evaluar los riesgos de representación errónea de importancia relativa de los estados financieros ya sea debido a fraude o error, suficiente para diseñar y desempeñar procedimientos adicionales de auditoría." ¹

La comprensión de las operaciones de la entidad por auditar, se vuelve un requisito fundamental para facilitar el desempeño de una auditoría, así como para brindar apoyo apropiado a la gestión de la entidad. El auditor debe obtener una comprensión suficiente de la entidad para planear y realizar la auditoría,

¹ Normas Internacionales de Auditoría, Sección 315 Identificación y evaluación de los Riesgos de Representación Errónea de Importancia Relativa mediante el entendimiento de la entidad y su entorno.

de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's) y otros requerimientos.

Al planear la auditoría, se reúne información para obtener un completo entendimiento de la entidad, actividad, su naturaleza, antecedentes, tamaño, organización, objetivos, función principal, estrategias, riesgos inherentes, ambiente de control, y controles internos.

El entendimiento a obtener sobre la entidad y sus operaciones no necesita ser amplio pero debe incluir:

- La administración de la entidad y su organización,
- Factores internos y externos que afectan las operaciones;
- Y,
- Políticas contables.

El auditor debe identificar aquellos hechos, transacciones y prácticas que, a su juicio, puedan tener un efecto significativo en las operaciones desarrolladas por la entidad.

Los factores externos a considerar son los siguientes:

- a) Origen de fondos.
- b) Fluctuaciones temporales
- c) Legislación importante.

Los factores internos podrían incluir: el tamaño de la entidad, locales donde realiza sus actividades, estructura, complejidad de las operaciones, calificaciones y competencia del personal clave, y su nivel de rotación.

1.2.1.1.1. Obtención del Conocimiento

“Obtener un entendimiento de la entidad y su entorno incluyendo su control interno, es un proceso continuo, dinámico de recopilación, actualización y análisis de información en toda la auditoria”²

La información obtenida en la etapa de planeación es ampliada, mejorada y afinada, en las etapas posteriores, al profundizar en el conocimiento del negocio.

Previo a la aceptación del trabajo de auditoría es conveniente obtener información preliminar sobre aspectos generales que permitan determinar el grado de conocimiento, así como la factibilidad para el logro de un conocimiento del negocio adecuado y pertinente.

Posterior a la aceptación del trabajo pero de forma inmediata se vuelve necesaria la obtención de información adicional y

² Normas Internacionales de Auditoría, Sección 315 Identificación y evaluación de los Riesgos de Representación Errónea de Importancia Relativa mediante el entendimiento de la entidad y su entorno.

detallada que ayude al logro del conocimiento mínimo requerido al principio del trabajo.

Cuando nos referimos a trabajos de auditorías recurrentes el auditor actualizará y reevaluará la información, incluyendo la comprendida en los papeles de trabajo del año anterior, debiendo además diseñar procedimientos que le permitan identificar cambios importantes resultantes de la última auditoría que afecten el trabajo por realizar.

El auditor reúne información para el desarrollo de la planeación mediante diferentes métodos (observación, entrevistas, visita a las instalaciones y principales unidades operativas, revisión de políticas y manuales de procedimientos, etc.) y desde una variedad de fuentes, incluyendo:

- La administración de la entidad;
- Administración responsable para los programas más importantes;
- Representante legal de la entidad.

El auditor reúne información sobre documentos importantes emitidos por o acerca de la entidad, incluyendo:

1. Estados financieros y sus notas;
2. Plan operativo y presupuesto de la entidad;

3. Informes de auditoría emitidos por auditores anteriores;
4. Memoria anual de la entidad; y
5. Material publicado acerca de la entidad en periódicos, revistas, y otras publicaciones.

1.2.1.1.2. Uso del Conocimiento

El conocimiento de las operaciones de la entidad o programa ayudará al auditor a identificar las áreas significativas y de riesgo potencial, formular el memorando de planeación y proporcionar sugerencias constructivas a la entidad.

El plan operativo institucional y el presupuesto autorizado, son los documentos a través de los cuales el auditor toma conocimiento de los objetivos de la entidad y de las políticas establecidas para alcanzarlos. Su revisión constituye un elemento importante para la comprensión de los estados financieros, los programas y actividades de la entidad.

El marco de referencia dentro del cual el auditor ejerce su juicio profesional lo constituye el conocimiento del negocio.

1.2.1.1.3. Aplicación de Procedimientos de Revisión Analítica

El auditor deberá aplicar procedimientos analíticos en las etapas de planeación, para ayudar al conocimiento de las

actividades de la entidad y la identificación de áreas de riesgo potencial.

Los procedimientos de revisión analítica comprenden la aplicación de comparaciones, cálculos, indagaciones, inspecciones y observaciones, para efectuar el análisis y desarrollo de expectativas, respecto a las relaciones entre los datos financieros y de operación, con el objeto de compararlos con los saldos de cuentas o clases de transacciones que se hayan registrado.

Los procedimientos analíticos se utilizan comúnmente para examinar y comparar la información financiera y no financiera relevante del año, incluyendo presupuestos e información real.

También se realizan comparaciones similares sobre la relación existente entre la información seleccionada con ejercicios anteriores y con entidades del mismo giro de actividad.

Durante la fase de planeación, los procedimientos analíticos se ejecutan para ayudar al auditor a:

- Comprender las operaciones de la entidad y las transacciones y eventos inusuales que hayan ocurrido en el período bajo examen;

- Identificar los estados financieros o transacciones que pueden señalar riesgos inherentes o riesgos de control;
- Identificar y comprender las políticas contables más significativas; y,
- Determinar el planeamiento, diseño, materialidad de las pruebas, y alcance de los procedimientos de auditoría a ser realizados.

1.2.1.2. Ambiente de Control

El ambiente de control interno es la base para los otros componentes del control interno, dado que provee disciplina y estructura. Dentro de él las personas conducen sus actividades y llevan a cabo sus responsabilidades de control.

El auditor debe comprender el ambiente de control interno que refleja actitud y compromiso de los directivos y la gerencia respecto de la importancia que otorgan al sistema de control interno de la entidad. Este aspecto se evidencia a través del establecimiento de una atmósfera positiva que ayude a implementar y ejecutar las actividades y operaciones.

Un ambiente de control interno fuerte permite al auditor depositar mayor confianza en los sistemas de control, seleccionar controles como fuentes de satisfacción de auditoría

y posiblemente reducir la cantidad de evidencia requerida para obtener la conclusión de que los controles seleccionados funcionan adecuadamente. El auditor necesita obtener una comprensión suficiente del ambiente de control para planear la auditoría.

El auditor debe obtener suficiente conocimiento del ambiente de control para determinar si el efecto colectivo de estos factores establece, realzan, o mitigan la efectividad de los controles específicos.

1.2.1.2.1. Ciclos de Operaciones más Importantes

En el proceso de comprensión de la estructura de control interno, el auditor evaluará los controles para cada ciclo de operaciones más importantes. El ciclo de una aplicación contable debe ser considerado importante si procesa una cantidad de transacciones en exceso del nivel de materialidad establecido o si se apoya en un saldo de cuenta importante.

El auditor puede identificar otros ciclos contables como importantes, basado en otras consideraciones.

El sistema contable de la entidad está conformado por grupos de transacciones y actividades relacionadas. Cada cuenta importante

es afectada por el ingreso desde una o más aplicaciones contables. Las aplicaciones contables relacionadas pueden ser agrupadas dentro de ciclos por el auditor.

1.2.1.3. Análisis de Estados Financieros

El análisis de información lo realizará el auditor a través de procedimientos analíticos o revisión analítica que consiste en: la realización de un estudio o evaluación de la información financiera que será objeto de análisis, mediante la comparación con otros datos de información relevante; lo anterior implica el análisis de las relaciones y tendencias relevantes incluyendo la investigación de partidas y fluctuaciones inusuales.

Para el empleo de procedimientos de revisión analítica el auditor puede disponer entre otros, de los métodos siguientes:

- Análisis de relaciones: se refiere a cualquier relación entre las cuentas de los estados financieros.
- Análisis de tendencias: consiste en analizar las variaciones de un saldo o cuenta a través del tiempo.
- Comparaciones: implica las comparaciones de información financiera respecto de otros datos o elementos independientes y/o externos a los estados financieros y al ente, respectivamente.

1.2.1.3.1. Importancia Relativa

Se dice que la información es de importancia relativa si su omisión o distorsión puede influir en las decisiones económicas que adopten los usuarios basándose en los estados financieros.

La importancia relativa depende de la dimensión de la partida o del error considerado en las particulares circunstancias en que se haya producido la omisión o distorsión. De ese modo la importancia relativa proporciona el indicio, antes que constituir una característica cualitativa básica de la información calificada.

"El auditor necesita considerar la posibilidad de representaciones erróneas de cantidades relativamente pequeñas que, acumulativamente, podrían tener un efecto importante sobre los estados financieros."³

1.2.1.4. Legislación Aplicable

En la fase de planeación, el auditor identifica los controles que la entidad posee para prevenir o detectar el incumplimiento de regulaciones importantes y los impuestos a los que está sujeta la compañía.

3

Normas Internacionales de Auditoría, Sección 320 Importancia relativa de la auditoría.

El auditor deberá considerar toda la normativa legal aplicable a la entidad sujeta a examen, con el fin de verificar su cumplimiento y de qué manera afecta las transacciones de la misma.

Para diseñar procedimientos de auditoría relacionados con el cumplimiento, el auditor identifica las disposiciones más significativas de leyes y reglamentos. Por cada disposición legal significativa el auditor debe estudiar, evaluar y probar los controles relacionados con su cumplimiento.

1.2.1.5. Comprensión de los Sistemas de Contabilidad y de Control Interno

"El auditor deberá obtener un entendimiento del sistema de información, incluyendo los procesos de negocio relacionados, relevante para la información financiera."⁴

La administración de las entidades tiene la responsabilidad legal de velar por que los registros contables se lleven en forma correcta y presenten estados financieros válidos y confiables a los acreedores y entidades gubernamentales competentes.

⁴ Normas Internacionales de Auditoría, Sección 315 Identificación y evaluación de los Riesgos de Representación Errónea de Importancia Relativa mediante el entendimiento de la entidad y su entorno

La administración puede habitualmente comprometer su responsabilidad mediante la implementación de un sistema de control interno que asegure que los empleados de la entidad lleven a cabo su trabajo de manera correcta. Asimismo, puede depositar su confianza en dicho sistema con el fin de obtener información fidedigna para el desarrollo de su gestión y de los estados financieros, así como para evitar errores e irregularidades u otras pérdidas de activos de la entidad. Dentro de este contexto, el auditor deposita su confianza en el sistema de control interno para llevar a cabo la auditoría financiera y fiscal.

El concepto de control interno no sólo se refiere a temas financieros, contables y a la custodia de los activos, sino que incluye controles destinados a mejorar la eficiencia operativa y asegurar el cumplimiento de las políticas de la organización. El control interno es una expresión utilizada con el objeto de describir todas las medidas adoptadas por los titulares, administradores o gerentes para dirigir y controlar las operaciones en las entidades a su cargo.

El auditor debe obtener evidencia acerca de la efectividad de los controles internos para:

- a) Formarse una opinión sobre las aseveraciones de la gerencia acerca de la efectividad de los controles internos al término del período auditado; y,
- b) Evaluar el riesgo de control y la efectividad de los controles de cumplimiento durante el período auditado.

1.2.1.6. Riesgo

1.2.1.6.1. Evaluación del Riesgo Inherente y Riesgo de Control

Se define riesgo de auditoría como la posibilidad que el auditor exprese una opinión inapropiada por estar los estados financieros afectados por una distorsión material. El riesgo de auditoría tiene tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

- ✓ El riesgo inherente tiene su causa en la propia naturaleza de una cuenta, agrupación o conjunto de operaciones, independientemente de la efectividad de los sistemas de control interno establecidos por el cliente.
- ✓ El riesgo de control es el riesgo de que los sistemas de control interno establecidos no sean capaces de detectar errores o fraudes significativos o de evitar que estos se produzcan.
- ✓ El riesgo de detección se define como el riesgo de que los errores o fraudes importantes individualmente considerados

o en su conjunto no sean convenientemente detectados por el auditor y, por tanto, den lugar a una opinión equivocada.

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

El riesgo de auditoría se reduce en la medida en que se obtenga evidencia que respalde la validez de las aseveraciones contenidas en los estados financieros. No obstante, cualquiera que sea el grado de obtención de validez para estas aseveraciones es inevitable que exista algún grado de riesgo.

El trabajo del auditor debe entonces reducirse a un nivel tal, que la existencia de errores o irregularidades sea lo suficientemente baja como para no interferir en su opinión.

La comprensión de cada una de las categorías de riesgo ayudará al auditor a evaluar el nivel de riesgo existente en una auditoría en conjunto y en cada componente en particular. La identificación de los distintos factores de riesgo, su clasificación y evaluación permiten concentrar la labor de auditoría en el área de mayor riesgo. La evaluación del nivel

de riesgo muchas veces se limita a determinar un riesgo alto, medio o bajo. Esta evaluación es un proceso subjetivo y depende exclusivamente del criterio, capacidad y experiencia del auditor. Además, es la base para la determinación del enfoque de auditoría a aplicar. Por lo tanto, debe ser un proceso cuidadoso, realizado por quienes posean la mayor capacidad y experiencia en el equipo de auditoría.

1.2.1.7. Programas de Auditoría

El programa de auditoría es la selección de las técnicas y procedimientos que deben ser aplicados para indagar la confiabilidad de las afirmaciones contenidas en los estados financieros.

El programa de auditoría proporciona al auditor una lista detallada del trabajo a realizar y ofrece un registro permanente de las pruebas de auditoría llevadas a cabo, así como muestra que personas ejecutaron las labores encomendadas. Asimismo, mediante referencia cruzada asegura que todos los aspectos significativos del sistema de control interno de la entidad han sido cubiertos, con el objeto de determinar si está funcionando de conformidad con lo establecido.

El programa de auditoría tiene diversos propósitos:

- a) Identifica los procedimientos planeados de auditoría al nivel de detalle que se consideran apropiados para orientar con efectividad y eficiencia al equipo de auditoría
- b) Facilita la delegación, supervisión y revisión
- c) Coordina el desempeño de los procedimientos de auditoría planeados
- d) Documenta la ejecución de los procedimientos de auditoría aplicados.

Los programas de auditoría contienen los procedimientos a seguir. Estos procedimientos se aplicarán en el análisis o evaluación del ciclo o cuenta, según el tipo de auditoría que se realice para obtener la evidencia que sustentará el informe.

➤ Clases de Programas

- a) Programas generales: Son aquellos cuyo enunciado es genérico en la aplicación de las técnicas de auditoría con mención de los objetivos particulares que se persiguen en cada caso y son generalmente destinados al uso de los auditores con amplia experiencia.
- b) Programas detallados: son los que describen con mayor minuciosidad, la forma práctica de aplicar los procedimientos y técnicas de auditoría y se destinan generalmente al uso de los operativos y auxiliares de auditoría. Estos se clasifican en:

- a) Los programas estándares o uniformes: son aquellos que pueden aplicarse a varias entidades con similares características.
- b) Los programas específicos: son aquellos que se formulan y preparan concretamente para cada entidad o situación particular, puesto que se basan en la información contenida en la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría; por tanto, son eficaces.

➤ Objetivos de los Programas

Tenemos que establecer nuestros objetivos de auditoría y diseñar nuestros procedimientos a la luz de las afirmaciones de la administración. Los objetivos generales de los programas relacionados con las afirmaciones de los estados financieros son los siguientes: afirmación de la administración sobre existencia u ocurrencia, integridad, valuación o asignación, propiedad-derechos y obligaciones y exposición de la información.

Los objetivos específicos, son aquellos que se esperan alcanzar luego del análisis de determinada área.

➤ Flexibilidad de los Programas.

Los programas de auditoría, no deben ser considerados fijos, al contrario, serán flexibles, puesto que ciertos procedimientos

planificados al ser aplicados pueden resultar ineficientes o innecesarios, por lo que el programa debe permitir modificaciones, mejoras y ajustes que a juicio del auditor responsable de su ejecución, considera necesario.

➤ Contenido de los Programas

Los programas de auditoría contendrán:

1. Encabezado
2. Identificación (nombre de la entidad auditada o proyecto)
3. Referencia: se utiliza para identificar el programa. Se ubica en la parte superior derecha del programa
4. Clase de auditoría
5. Ciclo o componente
6. Período a examinar
7. Cuerpo. En el cuerpo del programa van los objetivos específicos y los procedimientos de auditoría, la referencia de papeles de trabajo, hecho por (iniciales o rúbrica), y fecha de finalización de los P/T.
8. Fechas y firmas. El programa contendrá fechas y firmas de elaborado por los auditores, revisado por el Jefe de Equipo, y aprobado por el Supervisor.

➤ Elaboración de los Programas de Auditoría

La elaboración de los programas de auditoría financiera y exámenes especiales es responsabilidad de los auditores, serán revisados por el jefe de equipo y aprobados por el supervisor. Cuando se requiera del trabajo de un especialista, la elaboración y ejecución del programa de auditoría, será responsabilidad del especialista.

La ejecución de los programas de auditoría será responsabilidad del auditor; y el jefe de equipo se asegurará de su adecuada ejecución. El supervisor, revisará constantemente el avance de los programas, y orientará junto con el jefe de equipo la estrategia a seguir para el desarrollo del mismo en el tiempo establecido para dicha fase.

1.2.1.8. Naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría

Después de evaluar el riesgo de la auditoría y determinar el monto de la materialidad, el auditor debe determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos.

La naturaleza se refiere al tipo de pruebas a realizar (procedimientos de control o de cumplimiento, procedimientos analíticos y procedimientos sustantivos) requeridos para reducir

el riesgo de auditoría a un nivel aceptable. El alcance de los procedimientos en el examen de la muestra, consiste en determinar con base en el conocimiento del ente, la profundidad y el énfasis de los procedimientos a aplicar a efecto de alcanzar los objetivos de la auditoría.

Por tanto, si el auditor estableció un nivel de riesgo inherente y de control como bajo, y un monto mayor de la materialidad, entonces debe documentar en papeles de trabajo las pruebas de cumplimiento o de control más extensas para sustentar las conclusiones sobre la efectividad de las políticas y actividades de control y para fundamentar un nivel de riesgo inherente y de control evaluado como bajo. Consecuentemente, se efectuarán menos procedimientos analíticos y sustantivos, por contar con un nivel bajo de riesgo. Por el contrario, si el nivel de riesgo inherente y de control fue evaluado como moderado o alto, y la materialidad ha sido fijada con un monto menor, entonces el auditor deberá realizar más pruebas analíticas y sustantivas, y menos pruebas de control o de cumplimiento.

Pueden combinarse los procedimientos y establecer como porcentaje de la muestra a examinar en un 20% a 40% del total del Universo, cuando el riesgo ha sido evaluado como bajo y la materialidad ha sido determinada como alta. Si establecemos un

nivel de riesgo moderado, entonces el porcentaje de la muestra podrá ser del 40 al 60%. Por tanto, si el nivel de riesgo es evaluado como alto, podrá examinarse de un 60% a 80%. Todo esto, con el propósito de obtener la evidencia suficiente con relación al conjunto de los estados financieros, y poder emitir una opinión debidamente sustentada.

La oportunidad de los procedimientos (el momento de la prueba), se refiere al momento de efectuar las pruebas para obtener la evidencia, ya que existen pruebas que son más creíbles si se efectúan lo más cerca posible al cierre de los estados financieros, por ejemplo, el observar el recuento físico de bienes o valores, sería más oportuno en la fecha de los estados financieros, que efectuar ese procedimiento 6 meses antes ó 6 meses después de la fecha de los estados financieros.

1.2.1.9. Asignación y Supervisión de Personal

Las auditorias practicadas deben ser ejecutadas por personal que tenga el grado de entrenamiento técnico y teórico suficiente de acuerdo con las circunstancias. Se debe identificar con oportunidad al personal que se necesita para ciertos trabajos específicos a fin de que se pueda contar con el personal competente, dicha identificación se le debe realizar desde la planeación anual de las auditorias. La utilización de

presupuestos estimados de tiempo para la ejecución de las auditorías debe ser un estándar de control que será ejercido por las direcciones de control externo.

Para que un trabajo de auditoría cuente con estándares de calidad suficientes debe por sobre todas las cosas observar y cumplir las disposiciones de la normatividad vigente relacionadas con el proceso de la auditoría, no obstante, la función de supervisión debe especialmente participar intensamente en la etapa de planificación y proveer una dirección continua sobre la aplicación de procedimientos, elaboración de papeles de trabajo, pruebas de auditoría y comunicación de resultados. Un proceso de evaluación periódico permite aumentar las responsabilidades en forma gradual.

1.2.1.10. Presupuesto de Tiempo

En la fase de planeación, con el propósito de determinar la duración y optimizar al máximo el tiempo a emplear durante el desarrollo de la auditoría, se deberá establecer el tiempo que se estima será empleado por cada uno de los auditores en el desarrollo de cada una de las actividades o procedimientos comprendidos en las fases del proceso de auditoría.

1.2.2. Etapa de Ejecución

1.2.2.1. Procedimientos y Pruebas para la Obtención de Evidencia de Auditoría

Los procedimientos de auditoría son operaciones específicas que se aplican en el desarrollo de una auditoría e incluyen técnicas y prácticas consideradas necesarias de acuerdo con las circunstancias. Los procedimientos pueden agruparse en:

- ✓ Prueba de controles: son efectuadas para obtener seguridad de control, mediante la confirmación de que los controles han operado efectivamente durante el período examinado.
- ✓ Pruebas de controles de cumplimiento: son realizadas para obtener evidencia sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias pertinentes.
- ✓ Pruebas sustantivas: son realizadas para obtener evidencia de auditoría, con respecto a si las aseveraciones de los estados financieros carecen de errores significativos. Dentro de ellas, se aplican las pruebas sustantivas de detalle y procedimientos analíticos sustantivos.

Las técnicas de auditoría son métodos prácticos de investigación y prueba que utiliza el auditor para obtener evidencia que fundamente su opinión. Las técnicas más utilizadas son:

a) Técnicas de verificación ocular

- Comparación, es el acto de observar la similitud o diferencia existente entre dos o más elementos.
- Observación, es el examen ocular realizado para cerciorarse como se ejecutan las operaciones.
- Indagación, es el acto de obtener información verbal sobre un asunto mediante averiguaciones directas o conversaciones con los funcionarios responsables de la entidad.

b) Técnicas de verificación oral

- Entrevistas, pueden ser efectuadas al personal de la entidad auditada o personas beneficiarias de los programas o actividades a su cargo. Para obtener mejores resultados debe prepararse apropiadamente, especificar quienes serán entrevistados, definir las preguntas a formular, alertar al entrevistado acerca del propósito y puntos a ser abordados.
- Encuestas, pueden ser útiles para recopilar información de un gran universo de datos o grupos de personas, pero la información obtenida por medio de encuestas es poco confiable, bastante menos que la información verbal recolectada en base a entrevistas efectuadas por los auditores.

c) Técnicas de verificación escrita

- Analizar, consiste en la separación y evaluación crítica, objetiva y minuciosa de los elementos o partes que

conforman una operación, actividad, transacción o proceso, con el fin de establecer su naturaleza, su relación y conformidad con los criterios normativos y técnicos existentes.

- Confirmación, es la técnica que permite comprobar la autenticidad de los registros y documentos analizados, a través de información directa y por escrito, otorgada por usuarios internos y externos de la entidad.
- Conciliación, esta técnica consiste en analizar la información producida por diferentes unidades operativas o entidades, respecto de una misma operación o actividad, con el objeto de establecer su concordancia entre sí y, a la vez, determinar la validez y veracidad de los informes, registros y resultados que están siendo examinados.

d) Técnicas de verificación documental

- Comprobación, técnica que se aplica en el curso de un examen, con el objeto de verificar la existencia, legalidad, autenticidad y legitimidad de las operaciones efectuadas por una entidad, mediante la verificación de los documentos que las justifican.
- Rastreo, es utilizada para dar seguimiento y controlar una operación de manera progresiva, de un punto a otro de un proceso interno determinado o de un proceso a otro realizado por una unidad operativa dada.

e) Técnicas de verificación física

- Inspección, es el examen físico y ocular de activos, obras, documentos y valores, con el objeto de establecer su existencia y autenticidad. Generalmente, se acostumbra a calificarla como una técnica combinada, dado que en su aplicación utiliza la indagación, observación, comparación, rastreo, tabulación y comprobación.

1.2.2.2. Muestreo y Pruebas Selectivas en la Auditoría

Al hacer uso de un método de muestreo estadístico o no estadístico el auditor debe diseñar y seleccionar una muestra, aplicar en ella sus procedimientos y evaluar los resultados a fin de proporcionar evidencia suficiente y apropiada. Al diseñar una muestra de auditoría, el auditor tendrá en consideración los objetivos específicos del examen, la población de la cual desea obtener la muestra y el tamaño de ella.

Se denomina muestreo de auditoría a la aplicación de un procedimiento a menos del cien por ciento de las partidas incluidas en un saldo de una cuenta o clase de transacciones, con el fin de obtener y evaluar evidencias sobre alguna característica de las partidas seleccionadas y extraer conclusiones sobre el conjunto de las partidas de dicho saldo o clase de transacciones. El muestreo en auditoría puede ser

aplicable, tanto a las pruebas de controles, como a las pruebas sustantivas.

Cuando se realiza muestreo se corre un riesgo de muestreo, el cual consiste en la posibilidad de que una muestra debidamente extraída pueda no ser representativa del universo. En consecuencia, la conclusión de auditor respecto a los controles internos o saldos de transacciones determinados con base a la muestra, podría ser diferente de la conclusión que pudiera surgir del examen de todo el universo.

El auditor debe utilizar el muestreo para obtener información en torno a las características del universo e identificar cualquier situación significativa de desviación que exista en un procedimiento de control. Una situación significativa de desviación existe cuando todos los pasos necesarios para alcanzar un objetivo particular de control interno no son efectuados como se prescribe.

Generalmente una muestra será una representativa de la población de la cual se selecciona. Si la población no está completa en todos los aspectos, la muestra seleccionada no representará a la población completa. Al definir la población, el auditor

debe identificar la serie completa de elementos de los cuales puede originarse la muestra. Esto incluye:

- Determinar la integridad de la población,
- Definir el período cubierto por la prueba,
- Definir la unidad de muestra

Aunque existen varios métodos de selección de muestras, dos son los más usados:

- Muestreo de números aleatorios
- Muestreo sistemático

El auditor debe documentar apropiadamente en los papeles de trabajo los procedimientos de muestreo aplicados. Para ello debe considerar:

- a) Descripción de los controles internos probados.
- b) Objetivo de las prueba de controles.
- c) Definición de la población y unidad de muestreo.

1.2.2.3. Evidencia de auditoría: Tipos y atributos

Se denomina evidencia de auditoría a la información que obtiene el auditor para extraer conclusiones con las cuales sustenta su opinión. La evidencia de auditoría comprende los documentos fuente (originales) y los registros contables que soportan los estados financieros y la información que proviene de otras

fuentes. La evidencia de auditoría que se debe obtener tiene que ser suficiente, apropiada y relevante mediante la aplicación de pruebas de control y procedimientos sustantivos que le permitan fundamentar razonablemente los juicios y conclusiones que formule respecto al organismo, programa, actividad o función que sea objeto de la auditoría.

Evidencia de auditoría según las Normas Internacionales de Auditoría "es toda la información que usa el auditor para llegar a las conclusiones en las que se basa la opinión de auditoría, e incluye la información contenida en los registros contables subyacentes a los estados financieros y otra información."⁵

La evidencia de auditoría puede clasificarse en los siguientes tipos:

- Evidencia física: la cual es utilizada por el auditor en la verificación de saldos de activos tangibles y se obtiene a través de un examen físico de los recursos; sin embargo, tal evidencia no establece la propiedad o valuación del activo.
- Evidencia documental: es la información obtenida de la entidad bajo auditoría e incluye, comprobantes de pago, facturas, contratos, cheques, declaraciones de IVA y Renta,

5

Normas Internacionales de Auditoría, Sección 500 Evidencia de auditoría.

etc. La confiabilidad del documento depende de la forma como fue creado y su propia naturaleza. La forma más común de evidencia consiste en clasificar los documentos en:

- Externos: aquellos que se originan fuera de la entidad.
- Internos: aquellos que se originan dentro de la entidad.
 - Evidencia testimonial: es la información obtenida de terceros a través de cartas o declaraciones recibidas en respuesta a indagaciones o mediante entrevistas.
 - Evidencia analítica: se obtiene al analizar o verificar la información. Esta evidencia proporciona una base de respaldo para una inferencia respecto a la razonabilidad de una partida específica de un estado financiero. La confiabilidad de evidencia analítica depende en gran parte de la importancia de la información comparable.

La realización de procedimientos de auditoría es la principal actividad en la ejecución de un examen. Estos se efectúan con el objeto de obtener evidencia que permita al auditor formarse una opinión sobre las actividades desarrolladas por la entidad. Las características de la evidencia de auditoría son:

- Suficiencia: es la medida de la cantidad de evidencia de auditoría obtenida y se refiere al alcance de los procedimientos de auditoría desarrollados.

- **Apropiada:** es la medida de la calidad de evidencia de auditoría obtenida, su aplicabilidad respecto a una aseveración en particular, y su confiabilidad.
- **Relevancia (pertinencia):** se refiere a la relación que existe entre la evidencia y su uso.

Generalmente, el auditor necesita apoyarse en evidencias que son más persuasivas que concluyentes y, con frecuencia, busca evidencias de diferentes fuentes o distinta naturaleza para sustentar una misma aseveración. El auditor no examina, por lo general, toda información disponible, pues es posible establecer conclusiones mediante el uso del criterio o procedimientos de muestreo estadístico.

La evidencia de auditoría es más persuasiva cuando consiste en elementos de evidencia que provienen de diferentes fuentes o son de distinta naturaleza, pero guardan coherencia entre ellas. En estas circunstancias, el auditor puede obtener un grado mayor de confiabilidad que considerando individualmente tales elementos de evidencia. En un sentido contrario, cuando la evidencia obtenida de una fuente es incongruente con la obtenida de otra, el auditor debe determinar qué procedimientos adicionales son necesarios para resolver dicha situación.

Dentro de los procedimientos que el auditor puede llevar a cabo para obtener evidencia de auditoría se pueden mencionar los siguientes: inspección, observación, indagación, confirmación, cálculo y procedimientos analíticos. La oportunidad de estos procedimientos depende, en parte, de los períodos en que la evidencia buscada se encuentre disponible.

1.2.2.4. Papeles de Trabajo

Los papeles de trabajo constituyen los soportes y material recogido que evidencia el trabajo desarrollado, su amplitud y recomendaciones finales.

Todo documento que sirva de apoyo para el conocimiento, confrontación, verificación, etc. es un papel de trabajo, los cuales son conocidos también como cédulas o planillas de trabajo. En ellos el auditor escribe su labor. Agrupan desde la planeación que abarca el programa de la entrevista inicial, el programa general, los específicos y su desarrollo, hasta las cartas de gerencia o informes finales. Por tanto hacen parte de ellos los elaborados por el propio auditor, sus auxiliares, los suministrados por los funcionarios y terceras personas (confirmaciones).

Según la NIA Sección 230 "La documentación de auditoría puede registrarse en papel o en forma electrónica u otros medios. Incluye, por ejemplo, programas de auditoría, análisis, memorandos de asuntos, resúmenes de asuntos importantes, cartas de confirmación y representación, listas de verificación, y correspondencia (incluyendo correo electrónico) concernientes a asuntos importantes."⁶

Los papeles de trabajo nos proporcionan las siguientes utilidades:

- a) Auxilian en la planeación y desempeño de la auditoría;
- b) Auxilian en la supervisión y revisión del trabajo de auditoría; y
- c) Registran la evidencia de auditoría resultante del trabajo de auditoría desempeñado, para apoyar la opinión del auditor.

Los papeles de trabajo deben ser explícitos, claros, concisos, detallados, limpios y deben incluir comentarios, conceptos o anotaciones del auditor, para que puedan ser fácilmente comprendidos por terceros que hagan uso de ellos.

6

Normas Internacionales de Auditoría, Sección 230 Documentación de auditoría.

En la práctica los papeles de trabajo se realizan a juicio propio del auditor, sin embargo es necesario tomar en cuenta que como medio probatorio ante autoridades competentes, estos deben cumplir requisitos mínimos como por ejemplo: validos (oponibles a terceros) comprobables, oportunos, aptos y suficientes.

Los requisitos antes mencionados deben guardar estrecha relación a las siguientes características:

- ❖ Deben ser completos, es decir que no deben contener detalles ajenos, innecesarios o de poca importancia al trabajo realizado.
- ❖ Ser pulcros, legibles y contener explicaciones que ayuden a ser interpretados por personas distintas al auditor que las preparó, y
- ❖ Estar perfectamente arreglados, lo que implica un orden sistemático de las diferentes partidas que fueron tratadas, con el objeto de que su localización sea fácil y rápida.

El auditor deberá adoptar procedimientos apropiados para mantener la confidencialidad y salvaguarda de los papeles de trabajo y para su retención por un período suficiente para satisfacer las necesidades de la práctica, de acuerdo con requisitos legales y profesionales de retención de registros.

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor. Aunque algunas porciones o extractos de los papeles de trabajo pueden ponerse a disposición de la entidad a discreción del auditor, no son un sustituto de los registros contables de la entidad.

Según la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública, "los expedientes de trabajo en los cuales están fundamentados los dictámenes e informes, así como los dictámenes mismos deberán conservarse al menos cinco años."⁷

Los papeles de trabajo en una auditoría, deben contener tres clases de archivo, aunque estos también dependen del tipo de empresa y de la forma de trabajar del auditor:

- a) Archivo permanente
- b) Archivo corriente
- c) Archivo general

Los papeles de trabajo deben estar referenciados, tener un índice y estar arreglados de tal forma que los datos puedan localizarse con rapidez y facilidad. Se encabezan con el nombre del ente auditado, período, fecha de iniciación y terminación y firmas de personas que elaboro y reviso respectivamente.

7

Ley Reguladora del ejercicio de la contaduría pública, art. 23

Generalmente los papeles de trabajo deben contener el siguiente orden:

- a) Cédulas Sumarias
- b) Programas de Auditoría
- c) Papeles auxiliares o de detalle
- d) Documentación que soporta cedulas de detalle
- e) Otros

La referenciación es el cruce de las cifras incluidas en los papeles de trabajo y facilitan su consulta.

1.2.3. Emisión del Informe de Auditoría

1.2.3.1. Aspectos Generales

La comunicación de resultados es la última fase del proceso de la auditoria. Está dirigida a los funcionarios de la entidad examinada con el propósito de que presenten la información verbal o escrita respecto a los asuntos observados.

Esta fase comprende también, la redacción y revisión final del informe borrador, el que será elaborado en el transcurso del examen, con el fin de que el último día de trabajo en el campo y previa convocatoria, se comuniquen los resultados mediante la lectura del borrador del informe a las autoridades y

funcionarios responsables de las operaciones examinadas, de conformidad con Normas Internacionales de Auditoría.

El informe básicamente contendrá el dictamen, los estados financieros, las notas aclaratorias correspondientes, la información financiera complementaria y los comentarios, conclusiones y recomendaciones relativos a los hallazgos de auditoría.

1.2.3.2. Tipos de Opinión

El auditor deberá analizar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida como base para la expresión de una opinión sobre los estados financieros.

De acuerdo con lo establecido en las Normas Internacionales de Auditoría, las clases de opinión profesional que un auditor emite sobre los estados financieros, pueden clasificarse así:

- a) **Opinión limpia:** deberá expresarse cuando el auditor concluya que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable; es decir, cuando no existe observación manifiesta que objete la razonabilidad del informe.
- b) **Opinión con salvedades:** se conoce también como "excepciones" y pueden ser consecuencia de desviaciones

en la aplicación de los principios de contabilidad, limitaciones al alcance del examen practicado, incertidumbres.

c) **Una abstención de opinión** puede suceder cuando existen limitaciones o restricciones al alcance, o examen practicado, impuestas por el cliente contratante, o por otras circunstancias, que impiden al auditor formarse una opinión clara sobre lo evaluado, tales como la falta de obtención de evidencia suficiente.

d) **Una opinión adversa** se expresa cuando del examen se concluya que los estados financieros no muestran la situación real o razonable de la empresa, o el resultado de las operaciones de conformidad con Normas Internacionales de Contabilidad.

1.2.3.3. Aspectos a Tomar en Cuenta antes de Emitir la Opinión

Un proceso de auditoría comprende su desarrollo en tres fases.

La primera es la fase de planeación donde se define la estrategia de auditoría a seguir y luego de completar diversas tareas propias de este proceso, se formula el memorando de

planeamiento y los programas de auditoría a aplicar en la fase siguiente.

La fase de Ejecución, está referida al momento en que se ejecutan los programas de auditoría (o pruebas para obtener evidencia de auditoría).

La tercera fase se denomina Informe de Auditoría, y está referida a la finalización o conclusión del trabajo, donde se realizan las tareas orientadas a reunir las evidencias de auditoría para sustentar la opinión sobre los estados financieros de la entidad objeto de examen en el caso de una auditoría financiera, emitir una opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones formales y sustantivas si la auditoría es fiscal; independientemente del tipo de auditoría, el auditor debe formar su opinión cuando haya ejecutado los pasos siguientes:

- 1) Evaluación de los resultados de todas las pruebas aplicadas;
- 2) Aplicación de procedimientos analíticos generales;
- 3) Revisión de eventos subsecuentes;
- 4) Revisión de las aseveraciones erróneas;
- 5) Evaluación de la carta de los abogados de la entidad;
- 6) Obtención de la Carta de Representación; y,

7) Elaboración de observaciones, conclusiones y recomendaciones sobre control interno financiero.

1.2.3.4. Estructura del Informe de Auditoría

El informe de auditoría financiera tiene la estructura siguiente:

- Dictamen.
- Estados financieros y notas a los estados financieros.
- Informe sobre la estructura de control interno.
- Observaciones y recomendaciones.
- Anexos.

Los elementos básicos del dictamen se presentan generalmente esquematizados como sigue:

a) Título

El dictamen del auditor debe tener el título "Dictamen de los Auditores Independientes", para distinguirlo de informes que podrían ser emitidos por otros, como por ejemplo, funcionarios de la entidad, directores o informes de otro tipo de auditoría.

b) Destinatario

El dictamen del auditor debe estar dirigido apropiadamente conforme lo requieran las circunstancias del trabajo.

Normalmente, el dictamen se dirige al titular de la entidad o miembros de la junta general de accionistas, cuyos estados financieros han sido examinados.

c) Párrafo introductorio

El dictamen del auditor debe identificar los estados financieros de la entidad que han sido auditados, incluyendo el período cubierto por tales estados. El dictamen debe incluir una declaración en el sentido de que la preparación de los estados financieros es responsabilidad de la administración de la entidad, y una declaración de que la responsabilidad del auditor es expresar su opinión sobre los estados financieros basándose en su examen.

d) Párrafo de alcance

El dictamen del auditor debe describir el alcance de la auditoría declarando que fue realizada de conformidad con las Normas Internacionales de Auditoría y debe incluir la expresión del auditor de que el examen proporciona una base razonable para la opinión emitida. El dictamen debe incluir una declaración de que la auditoría fue planeada y efectuada para obtener seguridad razonable de que los estados no presentan errores importantes.

e) Párrafo de opinión

El auditor debe expresar claramente su opinión respecto a si los estados financieros auditados presentan razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo de la entidad, de acuerdo con Normas Internacionales de Contabilidad.

f) Firma e identificación del auditor

El dictamen debe ser firmado por el auditor que hubiera realizado el trabajo; en el caso de sociedades de auditoría, la firma corresponderá a uno o varios socios. También se debe mostrar su número de inscripción en el Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría.

g) Lugar y fecha del dictamen

El dictamen deberá contener la fecha de emisión, a fin de determinar claramente hasta que momento el auditor es responsable de realizar procedimientos relativos a hechos posteriores que pudieran afectar los estados financieros. Además debe indicar la localidad donde el auditor está domiciliado. Puesto que la responsabilidad del auditor es informar sobre los estados financieros conforme fueron preparados y presentados por la administración, no debe fechar el dictamen antes que los estados financieros sean aprobados y firmados por la gerencia.

h) Dirección del Auditor

El Dictamen deberá dar el nombre del lugar del país o jurisdicción donde el auditor ejerce su práctica

CAPITULO II

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

2.1 TIPO DE INVESTIGACIÓN

El problema relacionado a la falta de procedimientos especiales de evaluación que generan deficiencias al desarrollar la auditoría financiera en entidades pequeñas fue investigado mediante el enfoque hipotético deductivo, se analizaron los aspectos generales que fueron la causa fundamental en el surgimiento del fenómeno, descubriendo elementos específicos comprobables que permitieron plantear una solución.

2.2 TIPO DE ESTUDIO

La investigación se realizó empleando el tipo de estudio explicativo y correlacional, que pretende no solo explicar el fenómeno relacionado con la falta de procedimientos especiales de evaluación que generan deficiencias al desarrollar la auditoría financiera en entidades pequeñas, si no estudiar el grado de relación entre las características cualitativas de las entidades pequeñas y el desarrollo de la auditoría financiera, es decir como una variable incide sobre la otra dando origen al fenómeno en estudio.

2.3 UNIDAD DE ANÁLISIS

La unidad de análisis que se considero en la investigación está constituida por:

- Los auditores externos que realizan auditorias financieras en entidades pequeñas del sector comercio.

2.4 UNIVERSO Y MUESTRA

La Población empleada en la presente investigación estuvo conformada por 134 firmas de Auditoría autorizadas por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), dedicadas a la prestación de servicios de auditoría financiera.

2.4.1 LA MUESTRA

La determinación de la muestra se realizo a través de una formula estadística y para la selección de cada unidad se utilizo el método de Muestreo Aleatorio Simple, el cual se utiliza para poblaciones finitas, este tipo de muestreo permite relacionar totalmente al azar los elementos de la muestra tomando en cuenta la totalidad de la población.

Este método de muestreo permite que todos los elementos tengan igual oportunidad de ser seleccionados; se basa comúnmente en tablas de números aleatorios, su fórmula es la siguiente:

$$n = \frac{Z_{\alpha/2}^2 \cdot P \cdot Q \cdot N}{Z_{\alpha/2}^2 \cdot P \cdot Q + (N - 1)E^2}$$

Donde:

- n = Tamaño de la muestra
 N = Tamaño de la población
 $Z_{\alpha/2}$ = Nivel de confianza
 P = Probabilidad de éxito
 Q = Probabilidad de fracaso
 E = Error de muestra permitido o error de estimación

LOS AUDITORES EXTERNOS QUE REALIZAN AUDITORIAS FINANCIERAS EN ENTIDADES PEQUEÑAS.

Se estimo un 90% como nivel de confianza, un error permisible del 10%, con una probabilidad de éxito del 90% y un 10% de fracaso.

Desarrollo de la fórmula:

$$\begin{aligned}
 n &= \text{Tamaño de la muestra} \\
 N &= 134 \text{ Firmas de Auditoria} \\
 Z_{\alpha/2} &= 1.65 \\
 P &= 0.90 \\
 Q &= 0.10 \\
 E &= 0.10
 \end{aligned}$$

$$n = \frac{(1.65)^2 (0.90)(0.10)(134)}{(1.65)^2 (0.90)(0.10) + (134 - 1)(0.10)^2}$$

$$n = \frac{32.83335}{0.245025 + 1.33}$$

$$n = \frac{32.83335}{1.575025}$$

$$n = 20.846240 = 21$$

Dentro de la investigación realizada se consideró como muestra 21 firmas de auditoría autorizadas, las cuáles fueron seleccionadas del listado proporcionado por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de la Contaduría Pública y Auditoría (CVPCPA), todos ellos domiciliados en el área Metropolitana de San Salvador.

2.5 RECOPIACIÓN DE DATOS

Para obtener la información del tema en estudio de forma objetiva y confiable se utilizó la técnica e instrumento descritos a continuación:

- Muestreo: Se aplicó la fórmula estadística para poblaciones finitas, porque se conoce la cantidad de firmas de auditoría.

- Encuestas: es una herramienta que se completa con facilidad, además su tabulación y análisis resulta menos compleja.

El cuestionario fue de gran importancia para la investigación, por medio de él se obtuvo información relacionada a las causas que originan el problema en estudio.

2.6 PROCESAMIENTO Y ANÁLISIS DE LA INFORMACIÓN RECOLECTADA

La información recolectada se presenta agrupando las respuestas proporcionadas por los encuestados por cada una de las preguntas; realizando una lectura de los datos y un análisis de

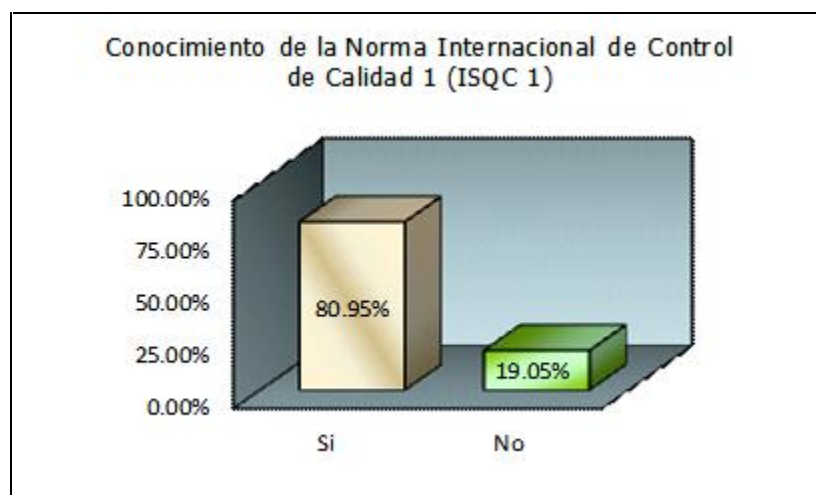
los resultados, presentando a la vez la información de forma grafica.

1. ¿Conoce La Norma Internacional de Control de Calidad 1 (ISQC 1) relativa al "Control de Calidad"?

Objetivo: Verificar que las firmas que se dedican a la prestación de servicios de auditoría financiera apoyen su trabajo en esta normativa.

a) Tabulación:

Alternativa	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	17	80.95%
No	4	19.05%
Total	21	100.00%



b) Lectura de datos: El 80.95% de las firmas de Auditoría encuestadas dice conocer la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (ISQC 1), y solo el 19.05% de las encuestadas no la conoce.

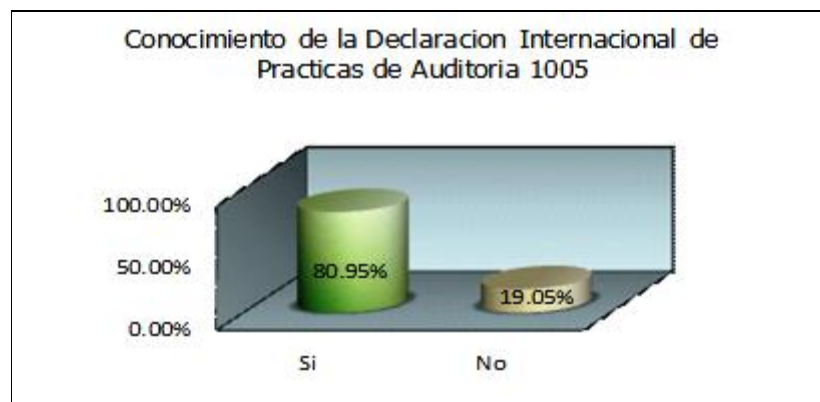
c) Análisis: Los resultados obtenidos indican que la mayoría de las firmas de Auditoría encuestadas aplica la Norma Internacional de Control de Calidad 1 (ISQC 1) en sus trabajos de Auditoría, esto con la finalidad de ofrecer a sus clientes seguridad razonable de que los informes emitidos por ellas cumplen con los requisitos profesionales establecidos.

2. ¿Conoce la Declaración Internacional de Practicas de Auditoría 1005, "Consideraciones Especiales en la Auditoría de Entidades Pequeñas"?

Objetivo: Identificar el conocimiento que poseen los auditores de la normativa técnica.

a) Tabulación:

Alternativa	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	17	80.95%
No	4	19.05%
Total	21	100.00%



b) Lectura de datos: El 80.95% de las firmas de Auditoría encuestadas conoce la Declaración Internacional de Prácticas de auditoría 1005, mientras que el 19.05% de las encuestadas no la conoce.

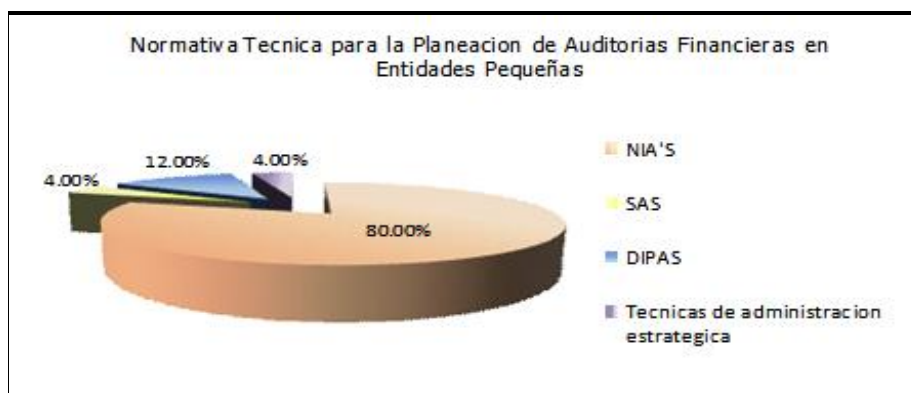
c) Análisis: De acuerdo a los resultados obtenidos el 80.95% de las firmas de Auditoría encuestadas conoce la Declaración Internacional de Prácticas de Auditoría 1005, lo que demuestra el conocimiento de la normativa técnica, sin embargo no se puede asegurar que las firmas la apliquen para la planeación de la Auditoría Financiera en entidades pequeñas, ya que desconocen diversos aspectos cualitativos que menciona la DIPA 1005 a tomar en cuenta para la planeación.

3. ¿Sobre qué normativa técnica prepara la planeación de la auditoría financiera de las entidades pequeñas?

Objetivo: Verificar el conocimiento de los auditores respecto de la normativa técnica aplicable al trabajo.

a) Tabulación:

Alternativa	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
NIA'S	20	80.00%
SAS	1	4.00%
DIPAS	3	12.00%
Técnicas de administracion estrategica	1	4.00%
Total	25	100.00%



b) Lectura de datos: El 80.00% de las firmas de Auditoría encuestadas prepara la planeación de la Auditoria Financiera de entidades pequeñas en base a las NIA´S, un 12.00% ocupa las DIPAS y un 4.00% utiliza SAS y Técnicas de Administración Estratégica.

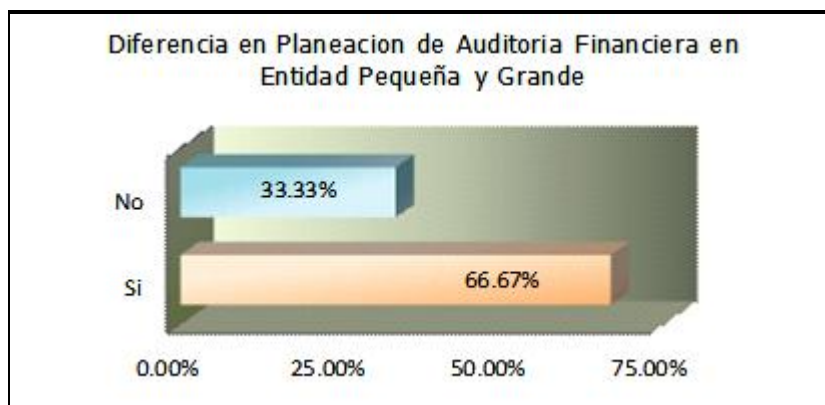
c) Análisis: En relación a los resultados obtenidos se determino que la mayoría de las firmas de Auditoría encuestadas prepara la planeación de la Auditoría Financiera de las entidades pequeñas en base a las NIA's, mismas que no aplican la DIPA 1005 lo cual incide en la evaluación del riesgo, ya que esta normativa técnica menciona características cualitativas que deben considerarse en este tipo de entidades, entre estas se puede mencionar el control interno limitado que poseen y la falta de segregación de funciones.

4. En su opinión, ¿difiere la planeación de una auditoría financiera en una entidad pequeña que en una entidad grande?

Objetivo: Determinar si el tamaño de la entidad incide en la forma de preparar la planeación de la auditoría financiera.

a) Tabulación:

Alternativa	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	14	66.67%
No	7	33.33%
Total	21	100.00%



b) Lectura de datos: El 66.67% de las firmas de Auditoría encuestadas considera que existe diferencia en la planeación de la Auditoria Financiera entre una entidad pequeña y una entidad grande, mientras que un 33.33% considera que no existe diferencia alguna.

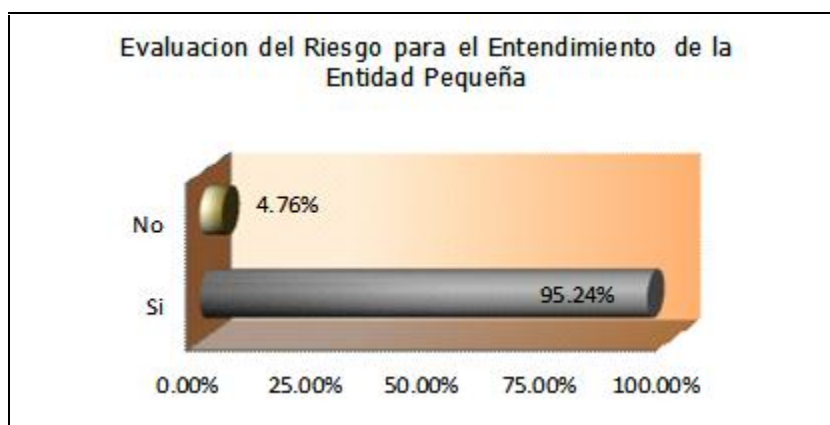
c) Análisis: Los resultados obtenidos muestran que la mayoría de las firmas de Auditoría encuestadas (66.67%) considera que existe diferencia en la planeación de Auditorias financieras entre entidades grandes y pequeñas, quienes consideran que existe diferencia toman en cuenta la naturaleza de la entidad y la evaluación del riesgo para determinar el alcance de la Auditoria, y de esta manera determinar los programas a desarrollar y los procedimientos a realizar que permitan ejecutar, la posterior aplicación, de una manera eficaz y eficiente a la vez que se minimiza el tiempo empleado en el trabajo.

5. ¿Evalúa el riesgo para obtener un entendimiento de la entidad clasificada como pequeña?

Objetivo: Establecer si las firmas de auditoría incluyen en la planeación del trabajo la evaluación del riesgo como apoyo para medir el alcance de la auditoría.

a) Tabulación:

Alternativa	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	20	95.24%
No	1	4.76%
Total	21	100.00%



- b) Lectura de datos: El 95.24% de las firmas de Auditoría encuestadas evalúa el riesgo en la planeación de la Auditoría Financiera en entidades pequeñas, y solo un 4.76% no considera necesario realizar la evaluación del riesgo.

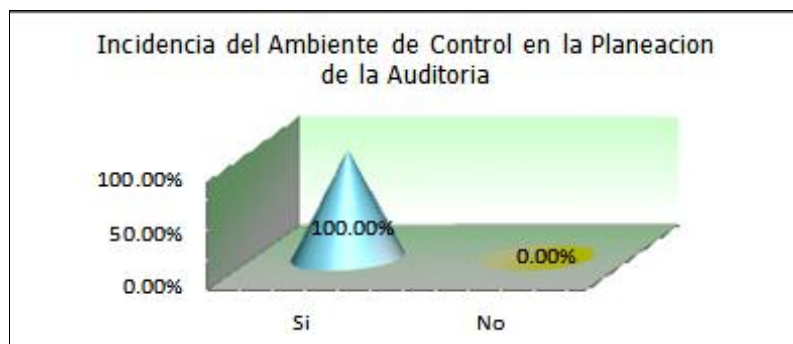
c) Análisis: De acuerdo a los resultados obtenidos la mayoría de las firmas de Auditoría encuestadas respondió que si evalúa el riesgo para obtener un entendimiento de la entidad pequeña porque es una base fundamental para identificar y analizar si las cifras presentadas en los Estados Financieros son razonables de acuerdo a la entidad sujeta a revisión. Esto contribuye a una adecuada clasificación del riesgo lo que se traduce en adecuados procedimientos a ser desarrollados en la Auditoría.

6. ¿Incide el "ambiente de control" en la planeación de la auditoría?

Objetivo: Conocer si para las firmas de auditoría el "ambiente de control" influye en la planeación de la auditoría financiera en entidades pequeñas.

a) Tabulación:

Alternativa	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	21	100.00%
No	0	0.00%
Total	21	100.00%



b) Lectura de datos: El 100% de las firmas de Auditoría encuestadas considera que el ambiente de control influye sustancialmente en la planeación de la Auditoría Financiera en entidades pequeñas.

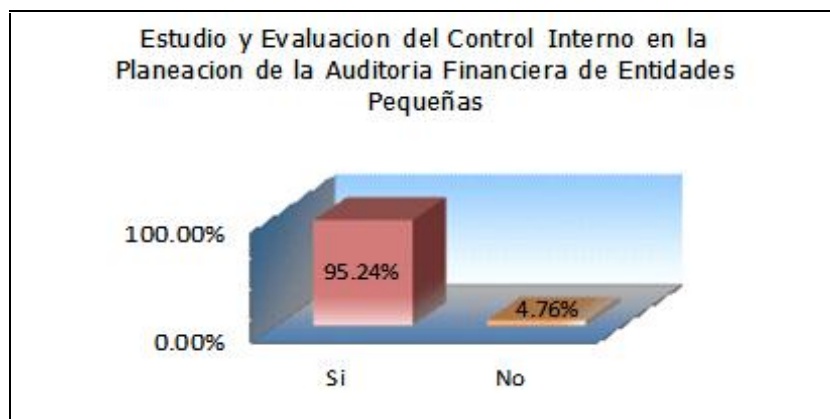
c) Análisis: Todas las firmas de Auditoría encuestadas considera que el ambiente de control incide de manera directa en la planeación de la Auditoría Financiera en entidades pequeñas; aun cuando el total de las firmas de Auditoría contestaron que si incidía, el 19% no menciona el porqué de la incidencia en la planeación. El auditor debe obtener un entendimiento del ambiente de control de la entidad. Cuando el auditor evalúa el ambiente de control y encuentra debilidad, por ejemplo, en la posición que la gerencia muestra hacia el control de las operaciones, se genera en la Auditoría un mayor alcance en los procedimientos a aplicar, consecuentemente un mayor consumo de recurso humano y tiempo en la ejecución de los mismos.

7. ¿Realiza un estudio y evaluación del Control Interno en la planeación de la Auditoría Financiera en entidades pequeñas?

Objetivo: Identificar si las firmas de auditoría evalúan el control interno y si éste influye en la planeación de la auditoría financiera en entidades pequeñas.

a) Tabulación:

Alternativa	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	20	95.24%
No	1	4.76%
Total	21	100.00%



b) Lectura de datos: El 95.24% de las firmas de Auditoría encuestadas realiza un estudio y evaluación del control interno en la planeación de la Auditoría Financiera de entidades pequeñas, mientras que un 4.76% de las encuestadas no considera necesario evaluarlo.

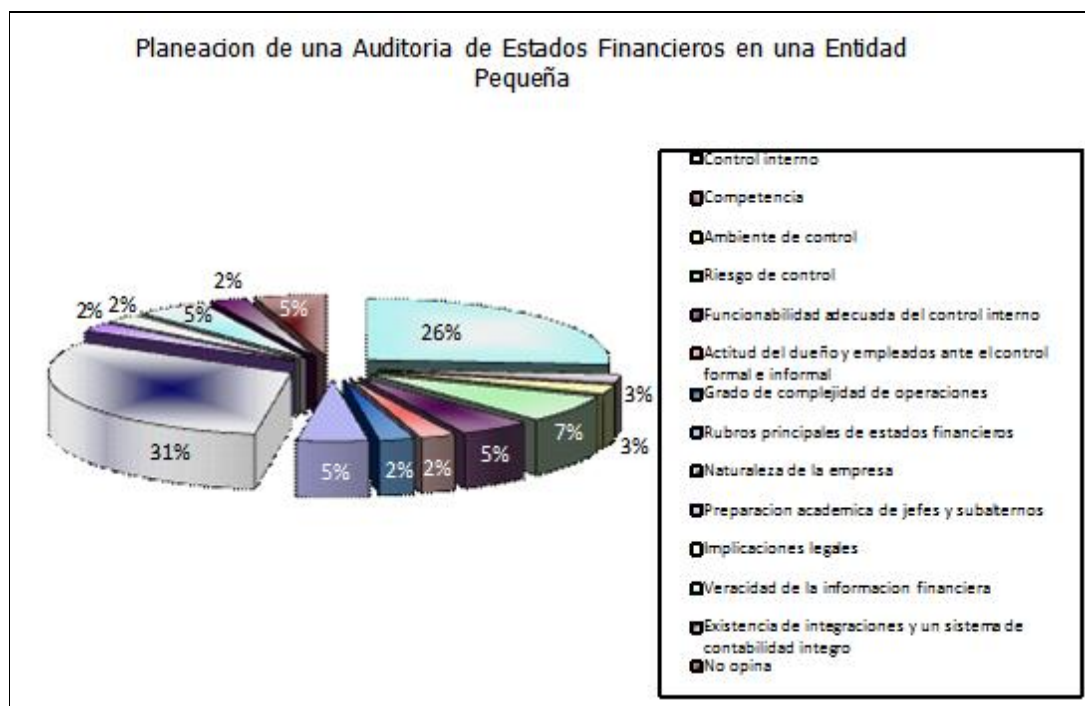
c) Análisis: Aun cuando el 95.24% de los encuestados dice realizar un estudio y evaluación del control interno en la planeación de la Auditoría Financiera en la entidad pequeña, el 35% de ellos no parece estar seguro del porque necesita evaluar el control interno; ya que el complemento de la pregunta que responden los encuestados no tiene relación con los conceptos teóricos. Para establecer la estrategia a seguir en la planeación de la Auditoría Financiera es necesario conocer la estructura, forma de realizar sus operaciones y el personal con que cuenta la entidad.

8. ¿Qué aspectos considera para planear adecuadamente una auditoría de estados financieros en una entidad pequeña?

Objetivo: Determinar qué clase de información o atributos considera necesario el auditor al momento de planear la auditoría financiera en entidades pequeñas.

a) Tabulación:

Alternativa	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Control interno	11	26.19%
Competencia	1	2.38%
Ambiente de control	1	2.38%
Riesgo de control	3	7.14%
Funcionabilidad adecuada del control interno	2	4.76%
Actitud del dueño y empleados ante el control formal e informal	1	2.38%
Grado de complejidad de operaciones	1	2.38%
Rubros principales de estados financieros	2	4.76%
Naturaleza de la empresa	13	30.95%
Preparacion academica de jefes y subalternos	1	2.38%
Implicaciones legales	1	2.38%
Veracidad de la informacion financiera	2	4.76%
Existencia de integraciones y un sistema de contabilidad integro	1	2.38%
No opina	2	4.76%
Total	42	100.00%



b) Lectura de datos: El 30.95% de las firmas de Auditoría encuestadas considera "la naturaleza de la empresa" como aspecto de mayor importancia para planear adecuadamente una auditoria de Estados Financieros en la entidad pequeña, un 26.19% considera el "control interno", el 7.14% el "riesgo de control" y el resto de encuestados menciona desde: "la funcionabilidad adecuada del control interno" hasta "rubros principales de los Estados Financieros" por ejemplo.

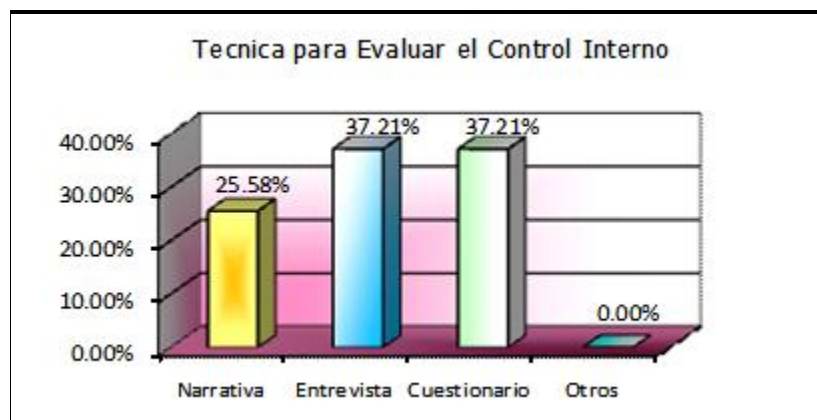
c) Análisis: Los resultados obtenidos demuestran que la mayoría de las firmas de Auditoría encuestadas considera que para la planeación de la Auditoria Financiera en entidades pequeñas es necesario considerar "la naturaleza de la entidad" como aspecto de mayor importancia, es decir el tamaño de la entidad, su volumen de operaciones, los datos generales de la empresa, la competencia, etc., sin embargo es considerable el grupo de encuestados que no define específicamente, no tiene claro que se necesita para planear adecuadamente la Auditoria de Estados Financieros en la entidad pequeña mencionando que lo que toman en cuenta es "la preparación académica de los jefes y subalternos", o "la existencia de integraciones y un sistema de contabilidad integro".

9. ¿Qué técnica utiliza para evaluar el control interno en una entidad pequeña?

Objetivo: Describir la forma de recolección de la información que utilizan los auditores para elaborar una adecuada planeación de la auditoría financiera en entidades pequeñas.

a) Tabulación:

Alternativa	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Narrativa	11	25.58%
Entrevista	16	37.21%
Cuestionario	16	37.21%
Otros	0	0.00%
Total	43	100.00%



b) Lectura de datos: El 37.21% de las firmas de Auditoría encuestadas utiliza las técnicas de entrevista y cuestionario de forma combinada como la principal forma de recolección de la información en la planeación de la Auditoría Financiera

en entidades pequeñas, mientras que un 25.58% utiliza la narrativa como forma de recolección de la información.

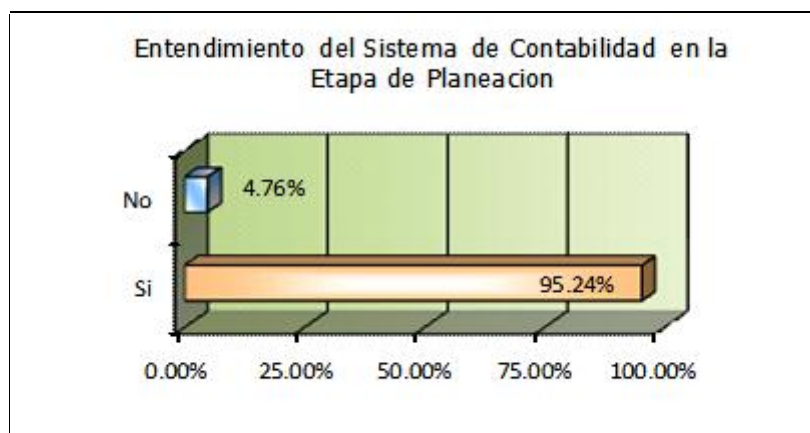
c) Análisis: La mayoría de las firmas de auditoría encuestadas utiliza la entrevista y el cuestionario de forma combinada para recolectar la información, esto produce en la auditoría eficiencia en la obtención de los datos que servirán de base para realizar una adecuada evaluación del control interno, identificando también las áreas críticas dentro de la entidad que necesitaran de una mayor atención al momento de la planeación y elaboración de los programas de trabajo.

10. ¿Es necesario obtener el entendimiento del sistema de contabilidad en la etapa de planeación?

Objetivo: Establecer si los auditores consideran necesario entender el sistema de contabilidad en la planeación de la auditoría financiera en la entidad pequeña.

a) Tabulación:

Alternativa	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	20	95.24%
No	1	4.76%
Total	21	100.00%



b) Lectura de datos: El 95.24% de las firmas de Auditoría encuestadas obtiene un entendimiento del sistema de contabilidad en la planeación de la Auditoría Financiera, mientras que un 4.76% no lo considera importante.

c) Análisis: De acuerdo a los resultados obtenidos, se puede mencionar que aun cuando el 95.24% de los encuestados dice obtener el entendimiento del sistema de contabilidad en la etapa de planeación, un 50% no relaciona, de acuerdo a la normativa técnica aplicada, porque es necesario entender el sistema de contabilidad. Ya que quienes mencionan que si obtienen un entendimiento del sistema de contabilidad indican que lo hacen para "reducir las pruebas de auditoría" o porque "facilita el trabajo". Dicho entendimiento se debe realizar por el auditor porque le ayuda a entender como fluye la información en el sistema contable y de esa manera identifica

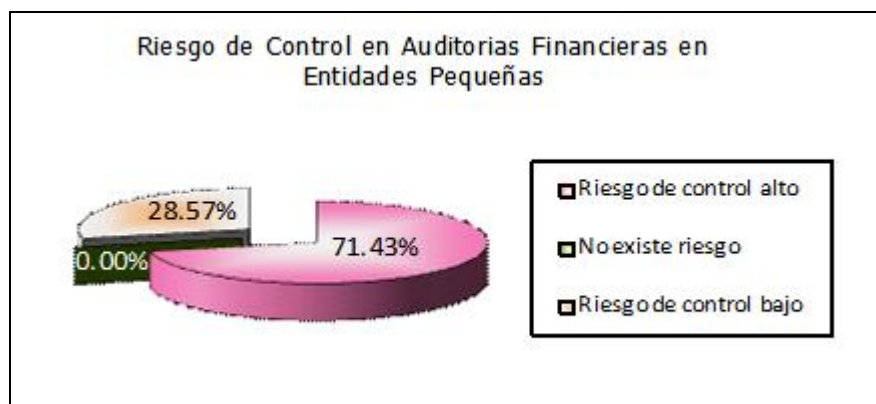
cuales son los flujos de información más importantes, esto le sirve para diseñar la Auditoria bajo un enfoque sustantivo.

11. ¿Según su experiencia, en auditorias financieras realizadas a entidades pequeñas, que "riesgo de control" observa con mayor frecuencia?

Objetivo: Distinguir qué clase de riesgo de control identifican con mayor frecuencia los auditores en la auditoría financiera en entidades pequeñas.

a) Tabulación:

Alternativa	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Riesgo de control alto	15	71.43%
No existe riesgo	0	0.00%
Riesgo de control bajo	6	28.57%
Total	21	100.00%



b) Lectura de datos: El 71.43% de las firmas de Auditoría encuestadas observo con mayor frecuencia en las Auditorias Financieras a entidades pequeñas un riesgo de control alto, mientras que un 28.57% de los encuestados encontró un riesgo de control bajo.

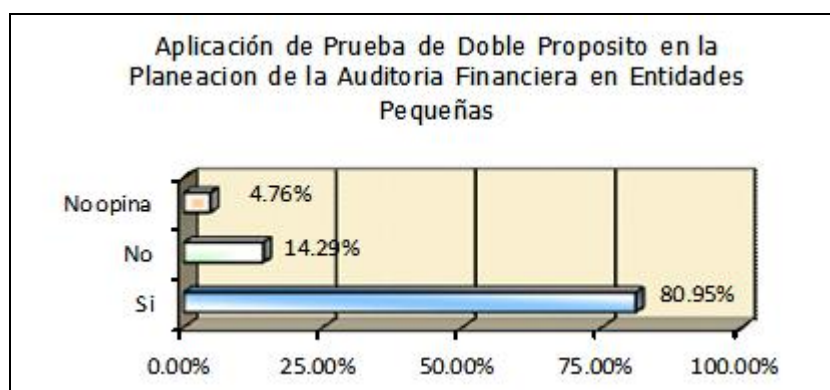
c) Análisis: Los resultados obtenidos muestran que la mayoría de firmas de Auditoría encuestadas encontró con mayor frecuencia en las Auditorias Financieras en entidades pequeñas "riesgo de control alto", lo que implica que los programas a desarrollar en la Auditoria Financiera en entidades pequeñas deben incluir procedimientos sustantivos para ejecutar en el momento de la revisión.

12. ¿Considera la Aplicación de las pruebas de doble propósito en la planeación de la auditoría financiera en entidades pequeñas?

Objetivo: Conocer el tipo de pruebas que aplicaran las firmas de auditoría al planear la auditoría financiera en la entidad pequeña.

a) Tabulación:

Alternativa	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	17	80.95%
No	3	14.29%
No opina	1	4.76%
Total	21	100.00%



b) Lectura de datos: De acuerdo a los resultados obtenidos el 80.95% de las firmas de Auditoría encuestadas considera la aplicación de las pruebas de doble propósito en la planeación de la Auditoria financiera en entidades pequeñas, el 14.29% no considera su aplicación y un 4.76% no opina al respecto.

c) Análisis: Aun y cuando 17 firmas de Auditoría contestan que si aplican las pruebas de doble propósito en la planeación de la Auditoria Financiera en entidades pequeñas, 13 firmas no sustentan su respuesta, ya que no mencionan porque las aplican o cuáles son los beneficios que se obtienen con su

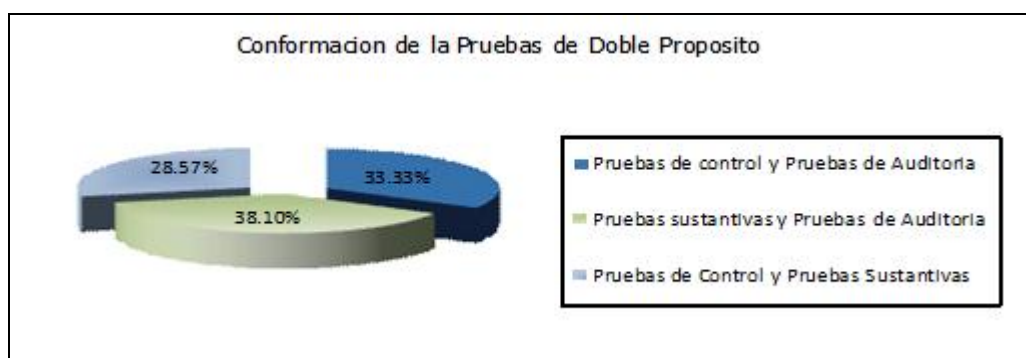
uso; al incluir este tipo de pruebas en los programas a desarrollar se obtiene un uso eficaz y eficiente del tiempo y personal a emplear.

13. De las siguientes pruebas ¿Cuales son las que conforman las pruebas de doble propósito?

Objetivo: Comprobar el conocimiento de los auditores respecto a las pruebas de doble propósito y a la correcta aplicación de éstas.

a) Tabulación:

Alternativa	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Pruebas de control y Pruebas de Auditoria	7	33.33%
Pruebas sustantivas y Pruebas de Auditoria	8	38.10%
Pruebas de Control y Pruebas Sustantivas	6	28.57%
Total	21	100.00%



b) Lectura de datos: De las firmas de Auditoría encuestadas el 33.33% considera que las pruebas de doble propósito las conforman las pruebas de control y pruebas de auditoría; un 38.10% menciona que la integran las pruebas sustantivas y pruebas de auditoría, y solo un 28.57% menciona que las pruebas de doble propósito están constituidas por las pruebas de control y pruebas sustantivas.

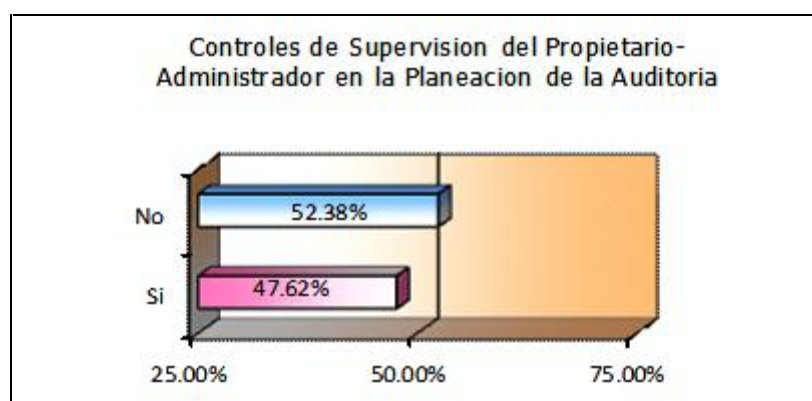
c) Análisis: De los resultados obtenidos se observa que tan solo un 28.57% conoce realmente cuales son las pruebas de doble propósito, lo que muestra un porcentaje desproporcionado en relación a las firmas que dicen aplicar las pruebas de doble propósito en la planeación de la auditoría financiera en entidades pequeñas, ya que al relacionar los resultados de la pregunta anterior un 80.95% dice aplicar dichas pruebas. Si las firmas de Auditoría aplicaran estas pruebas, minimizarían considerablemente el tiempo en la ejecución de procedimientos y por ende maximizarían los resultados de la Auditoría.

14. ¿Al planear la auditoria en entidades pequeñas considera los "controles de supervisión" que realiza el propietario-administrador?

Objetivo: Identificar si el auditor considera los "controles de supervisión" efectuados por el propietario-administrador y la influencia de éstos en el enfoque de auditoría al momento de planear la auditoría financiera en entidades pequeñas.

a) Tabulación:

Alternativa	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	10	47.62%
No	11	52.38%
Total	21	100.00%



b) Lectura de datos: El 52.38% de las firmas de Auditoría encuestadas no considera los controles de supervisión del propietario-administrador en la planeación de la Auditoría

Financiera en entidades pequeñas, mientras que un 47.62% de las encuestadas dice considerarlas.

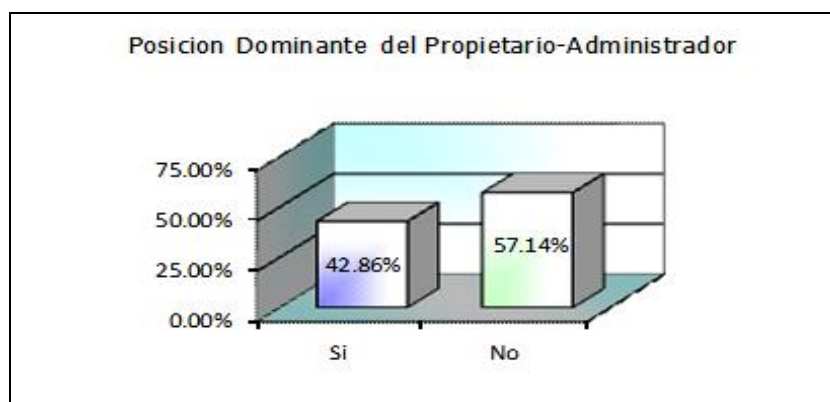
c) Análisis: De acuerdo a los resultados obtenidos se determino que la mayoría de las firmas de Auditoría encuestadas no considera los controles de supervisión del propietario-administrador, es decir no consideran que este tipo de control sea de importancia para la planeación de la Auditoría Financiera en entidades pequeñas, sin embargo en la normativa técnica DIPA 1005, se hace énfasis que al planear la auditoría el auditor debe de tomar en cuenta este tipo de control para la evaluación del riesgo.

15. ¿La posición dominante del propietario-administrador aumenta el "riesgo de auditoría" en la planeación de una auditoría financiera?

Objetivo: Determinar si los auditores consideran en la planeación de la auditoría financiera la posición dominante del propietario-administrador, y si ésta incrementa, de acuerdo a la normativa técnica empleada, el "riesgo de auditoría".

a) Tabulación:

Alternativa	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	9	42.86%
No	12	57.14%
Total	21	100.00%



b) Lectura de datos: El 57.14% de las firmas de Auditoría encuestadas considera que la posición dominante del propietario-administrador no aumenta el riesgo de auditoría en la planeación de la Auditoría financiera, mientras que el 42.86% considera que si aumenta el riesgo de Auditoría.

c) Análisis: De acuerdo a los resultados obtenidos se determino que la mayoría de las firmas de Auditoría encuestadas considera que la posición dominante del propietario-administrador no aumenta el riesgo de auditoría, esto en base a que consideran que éste es un factor aislado y se produce con poca frecuencia, además de ello creen o confían en

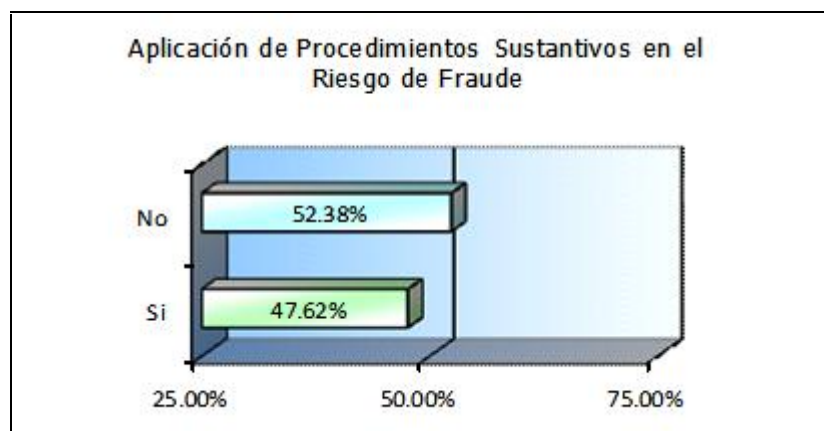
la honestidad del propietario-administrador asegurando que los procedimientos que él realice no afectaran en gran medida el desarrollo de la Auditoria y de igual manera la información proporcionada por la entidad. Sin embargo no considerar la posición del propietario-administrador tiene una incidencia en el ambiente de control, ya que se incrementa el riesgo de control y de auditoría.

16. ¿Cuando el "riesgo de fraude" no es minimizado por programas y controles, aplica procedimientos sustantivos para responder al riesgo?

Objetivo: Determinar que procedimientos alternativos planea aplicar el auditor cuando no se minimiza el "riesgo de fraude" con programas y controles en la auditoría financiera a entidades pequeñas.

a) Tabulación:

Alternativa	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	10	47.62%
No	11	52.38%
Total	21	100.00%



b) Lectura de datos: El 52.38% de las firmas de Auditoría encuestadas no aplica procedimientos sustantivos para minimizar el riesgo de fraude en la auditoría financiera a entidades pequeñas, mientras que un 47.62% considera la aplicación de este tipo de procedimientos.

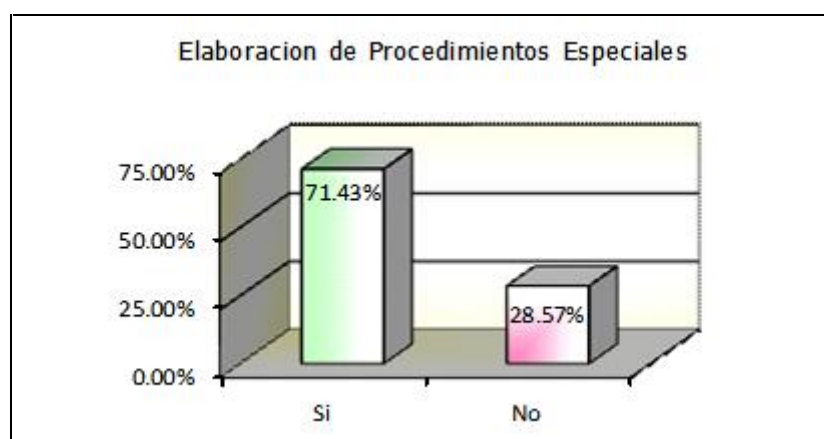
c) Análisis: La mayoría de las firmas de Auditoría encuestadas no considera necesario ejecutar procedimientos sustantivos para responder al riesgo particular de fraude, responden que no es necesario ya que, según ellos este riesgo es responsabilidad de la gerencia de la entidad, además de considerar que no es un elemento clave para la planeación de la Auditoría financiera en entidades pequeñas, sino que es para el cumplimiento de normas establecidas.

17. ¿Considera oportuna la elaboración de procedimientos especiales como una herramienta de apoyo para desarrollar la planeación de una auditoría financiera en una entidad pequeña?

Objetivo: Conocer la opinión de los auditores respecto a la elaboración de procedimientos especiales como herramienta de apoyo para desarrollar la planeación de la auditoría financiera en entidades pequeñas.

a) Tabulación:

Alternativa	Frecuencia Absoluta	Frecuencia Relativa
Si	15	71.43%
No	6	28.57%
Total	21	100.00%



b) Lectura de datos: El 71.43% de las firmas de Auditoría encuestadas considera oportuna la elaboración de

procedimientos especiales para una buena planeación de la auditoría financiera en la entidad pequeña, mientras que un 28.57% no lo considera necesario.

c) Análisis: Los resultados obtenidos muestran que la mayoría de firmas de Auditoría encuestadas considera oportuno y beneficioso la elaboración de procedimientos especiales para la planeación de la Auditoría Financiera en entidades pequeñas, debido a que en la actualidad no existen procedimientos estándar que vayan acorde a la naturaleza de este tipo de entidades, a la vez que consideran que se mejoraría consistentemente el contenido de los programas de Auditoría.

2.7 DIAGNOSTICO Y ANÁLISIS CORRELACIONAL

2.7.1 DIAGNOSTICO

En esta investigación se describe y analiza como la falta de procedimientos especiales de evaluación, en la etapa de planeación, genera deficiencias al desarrollar la auditoría financiera en entidades pequeñas.

a) De acuerdo a los resultados obtenidos el 80.95% respondió que conocía la DIPA 1005, sin embargo al preguntar sobre que normativa técnica prepara la planeación de la Auditoría financiera en entidades pequeñas, únicamente el 12% respondió que toma en cuenta la DIPA 1005; puede mencionarse que las firmas de Auditoría no toman como base esta normativa para la planeación. Situación que se observa, y sustenta, al momento de preguntar si toman en cuenta los "controles de supervisión del propietario-administrador", las firmas no consideran que este tipo de control sea de importancia para la planeación de la Auditoría Financiera en entidades pequeñas, debido a que "la administración de la entidad puede controlar bien sus activos" además de ser un "elemento de control de calidad"; consideran también que "la posición dominante del propietario-administrador" no aumenta "el riesgo de auditoría", esto en base a que lo consideran un factor aislado y se produce

con poca frecuencia; así también que no es necesario aplicar procedimientos sustantivos para responder al "riesgo de fraude" debido a que este riesgo, dicen, es responsabilidad de la gerencia de la entidad y no es un elemento clave para la planeación de la Auditoria en entidades pequeñas, esto contradice sus respuestas ya que el 71.43% de los encuestados opinó que en las Auditorias Financieras de entidades pequeñas encontraron con mayor frecuencia "riesgo de control alto"; siendo éstas situaciones el resultado de no considerar el riesgo que se genera por la posición dominante del propietario-administrador y la no ejecución de procedimientos sustantivos para responder al riesgo particular de fraude, sin embargo estas circunstancias si son mencionadas en la Declaración Internacional de Practicas de Auditoria 1005 como elementos a tomar en cuenta por los auditores al momento de planear la auditoría financiera en la entidad pequeña.

- b) Tomando en cuenta los resultados obtenidos el 80.95% contestó que "si" aplicaban las pruebas de doble propósito en la planeación de la Auditoria Financiera en entidades pequeñas, sin embargo al preguntarles como está conformada la prueba de doble propósito el resultado obtenido contrasta de manera desproporcional, con quienes afirman aplicar dichas pruebas ya que únicamente el 28.57% respondió correctamente (tomando

como base de cálculo los que contestan aplicar dichas pruebas, es decir el 80.95%); se constató que en la Auditoría financiera de entidades pequeñas las firmas de auditoría encuestadas dicen aplicar dichas pruebas, sin embargo, en la práctica no utilizan esta herramienta que, además de no ser de aplicación compleja, minimizaría en gran forma el tiempo invertido en la planeación y posterior ejecución de la auditoría financiera en la entidad pequeña.

- c) Los resultados obtenidos muestran que el 71.43% de las firmas de Auditoría encuestadas considera oportuna y beneficiosa la elaboración de procedimientos especiales para la planeación de la Auditoría Financiera en entidades pequeñas, debido a que en la actualidad no existen procedimientos estándar que vayan acorde a la naturaleza de este tipo de entidades, a la vez que consideran que se mejoraría sustancialmente el contenido de los programas de Auditoría.

Concluyendo: lo que el presente trabajo persigue es ayudar a las firmas de Auditoría y Profesionales independientes, brindándoles una herramienta en la cual puedan apoyarse para dirigir, de manera eficaz y eficiente, la planeación de la Auditoría Financiera para la entidad pequeña.

2.7.2 ANÁLISIS CORRELACIONAL

De acuerdo a los resultados obtenidos se puede determinar que la planeación de la auditoría financiera de las entidades pequeñas no es apropiada observando que el 88% de las firmas de auditoría encuestadas no aplica la DIPA 1005 como normativa técnica para la elaboración de la planeación; ya que los resultados de la investigación demuestran que el 52.38% no consideran necesario evaluar los "Controles de supervisión del propietario-administrador" (Pregunta 14) y un 57.14% no toma en cuenta la "Posición dominante del propietario-administrador" (Pregunta 15), al no considerar estos aspectos se corre el riesgo que el ambiente de control no sea bien evaluado; demostrando además no tener un conocimiento apropiado de la normativa, en ese sentido no están aplicando los procedimientos idóneos y como consecuencia la planeación se vuelve deficiente.

El 71.43% opino que en las auditorías financieras de entidades pequeñas se encuentra con mayor frecuencia un "Riesgo de control alto", para mitigar este tipo de riesgo se debe hacer énfasis en procedimientos sustantivos; sin embargo estas firmas no toman en cuenta dichos procedimientos ya que, como lo demuestra el grafico No.16, solamente el 47.62% consideran incluir

procedimientos sustantivos para ser ejecutados al momento de la revisión.

Otro aspecto que demuestra la deficiencia en la planeación es que el 80.95% dice aplicar pruebas de doble propósito, pruebas que minimizan el tiempo y recurso humano utilizado en la aplicación de los programas, sin embargo solamente un 28.57% conoce de dichas pruebas lo que demuestra que existe poco conocimiento de las pruebas especiales.

CAPITULO III

PROCEDIMIENTOS ESPECIALES COMO HERRAMIENTA DE APOYO PARA DESARROLLAR LA PLANEACIÓN DE UNA AUDITORIA FINANCIERA EN PEQUEÑAS EMPRESAS.

3.1 ESTUDIO DEL PROCESO DE AUDITORÍA.

Por mucho tiempo la auditoria ha permanecido unida a la detección y prevención del fraude, pero los cambios de las últimas décadas en la evolución económica, social y tecnológica han traído cambios sustanciales en el campo de la auditoria.

En la actualidad la auditoria se puede describir como un examen amplio de una empresa, con el objetivo de emitir una opinión respecto de las cifras que conforman los estados financieros a través de la revisión de sus cuentas utilizando programas recopilados en la normativa técnica y de la experiencia acumulada del auditor en el desarrollo de su profesión.

En todo caso la auditoria añade cierto grado de validez al objeto de la revisión, ya que permite conocer si los estados financieros se encuentran libres de representaciones erróneas; así también mostrar ante terceros la situación financiera de la entidad económica.

Al igual que otras profesiones, ésta se caracteriza por la planificación del trabajo, desarrollando una estrategia global para obtener la conducta y el alcance apropiado; en este proceso se abarcan actividades que van desde la comprensión del negocio y características especiales de los clientes, hasta los procedimientos que han de llevarse a cabo para examinar la información, incluyendo también el número y capacidad del personal necesario para desarrollar la auditoría.

La naturaleza y el alcance de los procedimientos variaran de acuerdo a las características propias de la empresa y del conocimiento y experiencia del auditor; tomando en cuenta la posterior aplicación de esos procedimientos se traslada a la siguiente fase de la auditoría, es decir la ejecución del trabajo y posterior presentación de un informe a partir de la información revisada; por éste desarrollo se necesita una planificación que permita una buena revisión y una optimización de los recursos asignados.

3.2 IMPORTANCIA DE LOS PROCEDIMIENTOS ESPECIALES.

La planeación constituye uno de los aspectos más importantes en el desarrollo de la auditoría financiera, durante mucho

tiempo se ha considerado así en las Normas Internacionales de Auditoría.

La necesidad de elaborar una buena planeación tiene gran implicación en el desarrollo del trabajo, ya que, siendo la base, incide mucho en el desarrollo y ejecución de los programas de auditoría; previendo que el trabajo se debe desarrollar con la máxima eficacia, sin que el proceso resulte demasiado oneroso para el cliente.

Debido a esta situación surge la necesidad de contar con procedimientos especiales que se adecuen a las necesidades de los auditores en la planeación del trabajo a la vez que permitan ejecutar de una manera más sencilla y práctica los programas de trabajo.

En el diseño de estos programas es necesario, a efecto de verificar una buena elaboración, que se incorporen por lo menos: un socio, así como un supervisor y un asistente; bajo la responsabilidad final del socio, ya que esta preparación genera una mejor expectativa de éxito en el desempeño del trabajo.

La planificación es necesaria y obligatoria en todos los trabajos de auditoría, no importa si el trabajo es inicial o

uno recurrente, porque posee un carácter vital como en todos los trabajos a desempeñar por los profesionales de la contaduría pública.

3.3 ENFOQUE DE LA PROPUESTA.

La Auditoria es una actividad profesional, que conlleva la utilización de técnicas especializadas con la finalidad de emitir una opinión acerca de la razonabilidad de la información financiera.

Con el objetivo de mejorar el desarrollo de la planeación de la auditoría financiera en entidades clasificadas como pequeñas, se brindan procedimientos que sean útiles a las firmas de auditoría o profesionales independientes, con información básica que pueda ser utilizada para mejorar de manera sustancial el desarrollo de la misma.

La planeación de la auditoria en entidades pequeñas debe considerar aspectos importantes antes de aceptar un trabajo, esto con la finalidad de brindar un servicio integral de alta calidad, para ello se presentan a continuación los siguientes puntos que se consideran de importancia:

- a) Claro entendimiento del cliente, de sus obligaciones y derechos.

En cualquier trabajo de Auditoria es de suma importancia fijar los derechos y obligaciones que cada una de las partes tendrán durante la ejecución de la misma, de esta manera se podrá establecer el alcance, plazos y honorarios por el trabajo a realizar, además de las limitaciones que pudieran existir durante el proceso de la auditoria. De esta manera se fijaran las responsabilidades que tendrán tanto el Auditor que realizara el trabajo como el cliente quien recibirá el servicio.

- b) Políticas y procedimientos de control de calidad.

La firma o Profesional Independiente encargada/o de la Auditoria, tiene la responsabilidad de aplicar de forma uniforme un control de calidad sobre el trabajo a realizar, de la misma manera debe verificar que el personal que esté a cargo del proceso de la Auditoria cumpla con un perfil profesional y además de ello que posea los conocimientos adecuados para llevar a cabo una Auditoria eficaz y eficiente.

La creación y aplicación de políticas y procedimientos de control de calidad por parte de la firma es una herramienta en la cual se puede tener seguridad de que todos los trabajos que se realizan cumplen con las normas profesionales y que da como resultado la elaboración de informes que están de acuerdo a las realidades encontradas.

- Independencia profesional

El Auditor debe mostrar una imagen clara y definida de su independencia a la organización, esto es el resultado de la implementación de políticas y procedimientos que se rigen conforme al Código de Ética Profesional y que conlleven a la eficiencia en el trabajo a desempeñar. Emitiendo de esta manera su opinión sobre las situaciones que presenta realmente la empresa y no con la influencia exterior que pudiera afectar negativamente la emisión de su opinión profesional.

c) Naturaleza y alcance del trabajo a realizar

La firma de Auditoría debe realizar una reunión previa con el cliente al cual proporcionara sus servicios, esto con el objetivo de establecer los lineamientos que se seguirán en el proceso de la Auditoria, es decir el establecimiento del

alcance del trabajo a realizar, las fechas de conclusión del mismo, la responsabilidad que tendrá tanto el auditor como el potencial cliente, comprensión del cliente de posibles opiniones que podrían generarse, entre otras.

d) Recursos profesionales y técnicos para realizar la Auditoria.

El trabajo de Auditoria requiere por parte de la firma, poseer los recursos necesarios para poder llevar a cabo el trabajo, tanto el personal capacitado como los recursos técnicos, son de vital importancia, ya que al conocer la naturaleza de la entidad a Auditar puede formarse un panorama del personal que necesitara, además del conocimiento empírico que deberá poseer de la entidad que se audite. Al mismo tiempo se debe anticipar la participación de profesionales especialistas en áreas que no se cuente con conocimiento específico.

e) Carta Convenio de servicios profesionales.

La firma de Auditoría al establecer los términos del trabajo a realizar con su cliente, debe de preparar una carta en la cual se presenten por escrito los acuerdos a los que llegaron, esto con el fin de confirmar el trabajo acordado.

A continuación se presenta un ejemplo de una Carta convenio, que debería contener como mínimo:

- a) El objetivo, alcance y periodo sujeto a revisión.
- b) Que el trabajo será realizado de conformidad con Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas.
- c) Que el estudio y evaluación del control interno se efectúa como base para establecer la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría.
- d) Que el propósito específico de la auditoria no es descubrir errores e irregularidades, incluidos actos ilegales, fraudes o desfalcos.
- e) Que los papeles de trabajo son propiedad del auditor.
- f) Que la información financiera es propiedad de la administración de la entidad.
- g) Que el auditor tendrá libre acceso a los registros, documentación y cualquier información relacionada con la auditoria.
- h) El hecho de que se solicitara a la administración de la entidad proporcionar ciertas declaraciones en relación con los estados financieros sujetos a examen.
- i) Las fechas acordadas para la ejecución y terminación del trabajo de auditoría y la entrega de informes.

- j) Descripción de los informes que el auditor emitirá como resultado de su trabajo.
- k) Las bases en que son calculados sus honorarios y gastos que llegara a efectuar como consecuencia de la realización del trabajo, incluidos los términos para su cobro.
- l) La información que deberá ser preparada por el cliente y las fechas de entrega correspondientes.
- m) Cualquier aclaración o precisión específica que se derive del trabajo a realizar o complementario, como podría ser la atención a la solicitud expresa de las autoridades para la revisión de papeles de trabajo relacionados con un dictamen para efectos fiscales.
- n) La solicitud de que confirme por escrito la aceptación de los términos de la carta convenio.

La información recolectada que proviene de los auditores, por ejemplo: la no aplicación de pruebas de doble propósito, la no utilización de la Declaración Internacional de Practicas de Auditoria 1005 como normativa técnica, no tomar en cuenta "los controles de supervisión del propietario-administrador", no aplican pruebas sustantivas cuando otras pruebas no responden al riesgo, y otros, todo lo antes mencionado permite elaborar esta propuesta.

Esta información se retoma para proporcionar procedimientos especiales de evaluación a ser tomados en cuenta por los auditores para la planeación de la auditoría financiera en entidades pequeñas, inicialmente se presenta un modelo de memorándum a ser utilizado para la planeación, seguido de un cuestionario de evaluación, para culminar con los programas a ser ejecutados por los auditores en el trabajo.

La información recopilada y presentada no tiene por objetivo limitar el trabajo del auditor sino por el contrario fomentar el conocimiento y la aplicación de nuevas técnicas y procedimientos para desarrollar mejores trabajos de auditoría.

MODELO DE MEMORÁNDUM DE PLANEACIÓN PARA SER UTILIZADO EN LA PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA FINANCIERA A ENTIDADES PEQUEÑAS.

- Comprensión del negocio de el cliente
- Evaluación de riesgos e identificación de áreas críticas
- Enfoque de auditoría
- Programa general de auditoría

MODELO DE CUESTIONARIO PARA SER UTILIZADO EN LA EVALUACIÓN DE CONTROL DEL RIESGO PARA LA PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA FINANCIERA A ENTIDADES PEQUEÑAS.

Evaluación del Riesgo

Por el tamaño de las entidades pequeñas y el reducido número de personal que la conforman, la segregación de funciones formal se limita en forma importante, por tanto será más efectivo para el auditor aplicar procedimientos sustantivos que estén respaldados por pruebas de control cuando sea necesario. A manera de evaluación, el auditor debe documentar la forma en que se llevan a cabo las operaciones y las prácticas establecidas de control interno. A continuación se presenta un modelo de cuestionario a ser completado con la ayuda del propietario-administrador:

Pregunta	SI	NO	N/A	COMENTARIO
1. ¿Existe una estructura organizativa en la empresa?				
2. ¿Identifica por separado las transacciones personales y las del negocio?				
3. ¿Le comunica a todo el personal				

Pregunta	SI	NO	N/A	COMENTARIO
<p>la necesidad de aplicar los valores éticos en sus labores?</p>				
<p>4. ¿Realiza Supervisión de las operaciones de la entidad personalmente?</p>				
<p>5. ¿El procesamiento de la información contable es:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ Manual o ▪ Mecanizado (Software) 				
<p>6. ¿Cuántas personas están involucradas en el procesamiento de la información contable?</p>				
<p>7. ¿Existe atraso en el registro de las operaciones contables?</p>				
<p>8. ¿Los reportes financieros son de importancia para la gerencia?</p>				

Pregunta	SI	NO	N/A	COMENTARIO
9. ¿El diseño y autorización de los procedimientos del sistema de contabilidad esta bajo la supervisión de la gerencia?				
10. ¿El sistema Contable se encuentra en base NIIF-NIC?				
11. ¿Acepta la gerencia que es responsable de la preparación de los Estados Financieros?				
12. ¿Proporciona la gerencia la documentación solicitada oportunamente?				
13. ¿Tiene control de los cheques emitidos?				
14. ¿Considera el "riesgo" para la toma de decisiones?				

DISEÑO DE PROGRAMAS PARA SER UTILIZADOS EN LA PLANEACIÓN DE LA AUDITORÍA FINANCIERA A ENTIDADES PEQUEÑAS.

Generalmente estas empresas cuentan con un gerente-propietario muy interesado y activo que puede ejercer un alto grado de influencia sobre las operaciones y que conoce a fondo todos los aspectos del negocio. En algunos casos, estos negocios no tienen sistemas de control interno confiables para la auditoría y un mayor énfasis en el enfoque sustantivo es la mejor alternativa para la obtención de evidencia suficiente y apropiada, ya que se ha determinado que este enfoque es la estrategia de auditoría más eficaz y eficiente.

A continuación se presentan programas de auditoría diseñados para proporcionar, a las firmas de Auditoría y profesionales independientes que prestan el servicio de la auditoría financiera para entidades pequeñas, una herramienta útil para la evaluación.

Nombre de la Empresa:

Periodo auditado:

Área de Auditoria: Efectivo

Objetivo del Programa:

- Determinar que el efectivo exista y que las cuentas bancarias pertenezcan a la entidad.
- Verificar que todos los fondos que posee la entidad se encuentren adecuadamente presentados en los Estados Financieros.
- Determinar qué medidas son adoptadas por la entidad para el manejo de los fondos.

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
1. Identifique la persona que autoriza y emite los cheques. 2. Verifique si la persona encargada de realizar los cobros a los clientes es diferente a la que elabora las remesas. 3. Compruebe que la persona que ingresa los datos al sistema contable, no sea la misma que				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>cobra y que elabora las remesas.</p> <p>4. Compruebe la existencia de un proceso de verificación de actividades, al concluir el proceso de recepción del efectivo, elaboración de remesa y registro contable correspondiente.</p> <p>5. Elabore una cedula para el archivo permanente en la cual se incluyan todas las cuentas bancarias existentes y canceladas en el año.</p> <p>6. Revise en forma general las conciliaciones bancarias:</p> <p>a. Coteje el mayor general con los saldos en libros de las conciliaciones bancarias.</p> <p>b. Compruebe la exactitud de los cálculos aritméticos de las conciliaciones bancarias.</p>				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>c. Coteje los saldos mostrados en los estados de cuenta bancarios con los saldos en bancos.</p> <p>d. Investigue los cheques por montos significativos o cheques emitidos no frecuentemente.</p> <p>e. Indagué sobre los cheques, depósitos y otras partidas, que están pendiente de aplicación por el banco, y no hayan sido aplicadas en el mes posterior.</p> <p>7. Verifique que el registro de las transferencias bancarias realizadas entre sucursales, se haga de forma correcta.</p> <p>8. Envié una confirmación de saldo a las instituciones financieras y confirme el saldo de la cuenta de Bancos.</p> <p>9. Efectué el arqueo de los fondos</p>				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>en efectivo.</p> <p>a. Observe el proceso del conteo físico.</p> <p>b. Identifique quien es la persona delegada para la salvaguarda de los fondos en efectivo.</p> <p>c. Anote la fecha, nombre del proveedor y cantidad de los gastos por reintegrar.</p> <p>d. Verifique que las cantidades encontradas en el arqueo correspondan a los registros contables.</p> <p>e. Indague sobre partidas no frecuentes y diferencias encontradas.</p> <p>f. Obtenga la firma del cajero (/a) de los fondos para dejar constancia del arqueo realizado.</p>				

Completado por:

Revisado por:

Nombre de la Empresa:

Periodo auditado:

Área de Auditoria: Cuentas Por Cobrar

Objetivo del Programa:

- Verificar que las cuentas por cobrar son derechos legítimos de cobro a favor de la empresa.
- Confirmar que las cuentas por cobrar estén integradas por todos los derechos a favor de la empresa.
- Verificar que las cuentas por cobrar estén adecuadamente presentadas en los Estados Financieros.
- Determinar qué medidas son adoptadas por la entidad para el manejo de las cuentas por cobrar a favor de la entidad.

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>1. Identifique la persona encargada de autorizar créditos para los clientes y que parámetros utiliza para ello.</p> <p>2. Compruebe que la persona encargada de recibir el pago o abono de los clientes es diferente a la persona que</p>				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>ingresa la información al sistema contable.</p> <p>3. Verifique que los cálculos aritméticos de las cuentas por cobrar sean exactos confrontándolas con el mayor general.</p> <p>4. Examine en forma general la conformación de las cuentas por cobrar y documentos por cobrar, e identifique los montos significativos que se consideren no frecuentes.</p> <p>5. Envié una confirmación de saldos a los clientes que conforman las cuentas por cobrar y cotéjelos con el saldo de la cuenta.</p> <p>6. Revise los registros contables e identifique las cancelaciones y nuevos créditos concedidos que se hayan realizado a la fecha</p>				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>posterior de la confirmación y determine si es necesario la realización de ajustes.</p> <p>7. Examine la antigüedad de saldos de las cuentas por cobrar.</p> <p>a. Obtenga un auxiliar de la antigüedad de saldos de las cuentas por cobrar.</p> <p>b. Verifique que las cuentas por cobrar han sido correctamente clasificadas de acuerdo a su antigüedad.</p> <p>c. Pruebe la reserva para cuentas incobrables establecida por la entidad y determine los ajustes correspondientes.</p> <p>8. Identifique a clientes que puedan representar un riesgo crediticio para la entidad.</p> <p>a. Clientes con deuda importante vencida.</p>				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>b. Compare la antigüedad de los saldos de cuentas por cobrar existentes del cliente con la de periodos anteriores.</p> <p>c. Revise la experiencia que se posee en la recuperación de saldos de cuentas del cliente.</p> <p>d. Calcule un estimado de reserva para cuentas incobrables del cliente en estudio y compárelo con el registrado de contabilidad.</p>				

Completado por:

Revisado por:

Nombre de la Empresa:

Periodo auditado:

Área de Auditoria: Inventarios

Objetivo del Programa:

- Verificar que el saldo de la cuenta de inventario represente todos los productos, materiales y suministros existentes y que sean propiedad de la entidad.
- Determinar que los artículos que conforman el inventario estén correctamente valuados y además comprobar su consistencia con periodos anteriores.
- Corroborar el saldo de la cuenta de Inventarios y verificar que esté correctamente presentado en los Estados Financieros.
- Determinar qué medidas son adoptadas por la entidad para el manejo de los inventarios.

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
1. Identifique la persona encargada de recibir y despachar los productos de la bodega. 2. Verifique los documentos que se utilizan de soporte para sustentar las operaciones que				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>se realizan en el inventario.</p> <p>3. Verifique si la persona encargada de la bodega es diferente a la persona que ingresa la información en el sistema contable.</p> <p>4. Revise los procedimientos que tiene la entidad en la preparación y toma física de los inventarios, su periodicidad y observe el conteo físico de los inventarios y su adecuada realización.</p> <p>5. Revise los instructivos que se utilizaron para la toma física del inventario, y determine si son adecuados.</p> <p>6. Realice pruebas físicas con suficiente detalle como código del producto, características del producto, entre algunos, a fin de facilitar la</p>				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>identificación de los productos que serán investigados posteriormente.</p> <p>7. Verifique que los registros iniciales del conteo sean exactamente los mismos que los listados del inventario físico final.</p> <p>8. Revise los ajustes que se realizaron y concilie los inventarios en libros con el físico.</p> <p>9. Determine qué base utilizaron para valuar los inventarios, de igual forma con las estimaciones para saldos de existencias obsoletas, dañadas y de poco movimiento.</p> <p>10. Coteje la información que se obtuvo en la toma física del inventario final contra la relación de inventarios valuados, y de esta forma</p>				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>identifique inventarios obsoletos y de lento movimiento.</p> <p>11. Verifique que la fecha de corte de operaciones aplicada sea apropiadas.</p> <p>12. Verifique que todas las transacciones que afectan directamente al inventario hayan sido registradas en el período contable correcto.</p>				

Completado por:

Revisado por:

Nombre de la Empresa:

Periodo auditado:

Área de Auditoria: Propiedad, planta y equipo.

Objetivo del Programa:

- Comprobar que la propiedad, planta y equipo exista y se encuentre en uso.
- Verificar que la propiedad, planta y equipo sea propiedad de la entidad.
- Verificar que las cuentas de depreciaciones acumuladas sean razonables, considerando la vida útil estimada y los valores netos de recuperación esperados.
- Verificar que la propiedad, planta y equipo esté correctamente descrita y clasificada.
- Determinar qué medidas son adoptadas por la entidad para el manejo de la propiedad, planta y equipo.

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
1. Identifique la persona encargada de Autorizar la adquisición de equipo para la entidad.				
2. Compruebe que el equipo esté debidamente codificado e				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>identifique la persona que realiza este procedimiento.</p> <p>3. Verifique que la persona encargada de recibir el equipo nuevo, sea diferente a la persona que ingresa la información al sistema contable.</p> <p>4. Obtenga una copia de las escrituras y otros títulos de propiedad, u confirmaciones en el caso de estar en custodia de terceros.</p> <p>5. Elabore una cédula de la propiedad, planta y equipo que contenga:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Costo, b. Depreciación acumulada, c. Adiciones y Bajas, y d. Movimientos de la depreciación durante el período analizado. <p>6. Coteje los totales de dicha</p>				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>cédula con el libro mayor general.</p> <p>7. Coteje los saldos iniciales de la propiedad, planta y equipo con los informes de la auditoria anterior.</p> <p>8. Verifique que la propiedad, planta y equipo exista físicamente.</p> <p>9. Si la entidad realizó la observación física:</p> <p>a. Seleccione partidas de los registros auxiliares y compárelos con el detalle de los bienes.</p> <p>b. Seleccione partidas significativas, inspecciónelas físicamente y compárelas con los registros auxiliares.</p> <p>c. Observe y considere cualquier activo que no esté siendo utilizado en el proceso</p>				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>productivo.</p> <p>10. Verifique las adiciones y las bajas de la propiedad, planta y equipo según la cedula elaborada con la existencia física de ellas y los registros contables.</p> <p>11. Verifique los cálculos aritméticos de la depreciación y revise su consistencia en relación con períodos anteriores.</p> <p>12. Compare las provisiones por depreciación con las de años anteriores y con las presupuestadas.</p>				

Completado por:

Revisado por:

Nombre de la Empresa:

Periodo auditado:

Área de Auditoria: Cuentas por pagar.

Objetivo del Programa:

- Determinar la existencia de Cuentas por Pagar procedentes de compras hechas al crédito que cumplan con los procedimientos establecidos para llevar a cabo dichas operaciones.
- Determinar que las cuentas por pagar representan una obligación propia de la entidad y que provienen el giro normal del negocio.

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
1. Verifique que exista documento soporte, a nombre de la Entidad CCF, factura o recibos de acuerdo a los requerimientos de las leyes tributarias. 2. Indague la existencia real de los proveedores. 3. Verificar que no existe compra hecha al crédito que no hayan registrado en los libros respectivos.				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>4. Revise el monto de la cuenta por pagar contra los registros contables.</p> <p>5. Comparar las facturas con los pedidos de compra hechas a los proveedores para verificar la cantidad y los precios de los productos.</p> <p>6. Verifique que registren y apliquen las notas de crédito que les emitan.</p> <p>7. Realice cruce de los desembolsos de la cuenta efectivo y bancos con las cuentas por pagar.</p> <p>8. Envié confirmación de saldos a los proveedores con los saldos más representativos.</p> <p>1. solicite apoyo al cliente para la preparación de la confirmación de saldos.</p> <p>2. Preparé una cedula de control de confirmaciones</p>				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>enviadas.</p> <p>9. Indague con el contador si reclasifica de las cuentas por pagar y banco cuando los cheques no son entregados a final de año.</p> <p>10. Cerciórese de que se ha efectuado la presentación y revelación de cuentas por pagar de conformidad a la NIC.</p>				

Completado por:

Revisado por:

Nombre de la Empresa:

Periodo auditado:

Área de Auditoria: Impuestos y retenciones legales.

Objetivo del Programa:

- Comprobar que los impuestos y retenciones legales estén adecuadamente contabilizados y presentados de acuerdo a las NIC, además enterados a las autoridades correspondientes.

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p style="text-align: center;">IMPUESTO SOBRE LA RENTA</p> <p>1. Obtenga el anexo de la conciliación entre las utilidades Financieras y las utilidades fiscales, desarrollando lo siguiente:</p> <p>a) Concuerde al estado de resultados y/o cualquier anexo de respaldo de la utilidad contable.</p> <p>b) Elabore un re cálculo del impuesto sobre renta presentada.</p> <p>c) Sume los pagos a cuenta del</p>				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>periodo y coteje con el monto deducido en la declaración de renta.</p> <p>2. Verifique la exactitud matemática de la cuenta del pasivo por Impuesto sobre la Renta.</p> <p>3. Analice la provisión para cuentas incobrables cerciorándose de lo siguiente:</p> <p>a) Que los incrementos a la provisión se presenten como gastos no deducibles para efectos fiscales.</p> <p>b) Que las cuentas por cobrar liquidadas contra la reserva cumplan con los requisitos establecidos en el Art. 31 numeral 2 de la Ley de Impuesto sobre la Renta.</p> <p>4. Asegurarse de que las contribuciones y donaciones estén debidamente soportadas y</p>				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>que cumplan con los requisitos establecidos en el Art. 34 numeral 4 de LISR.</p> <p>5. Verifique los Ingresos totales del ejercicio, contra los ingresos declarados en el periodo, dentro de las declaraciones de IVA y Pago a cuenta.</p> <p>6. Verifique si la declaración del Impuesto sobre La Renta se presento en fecha oportuna.</p> <p>7. Para el gasto por depreciación de activos fijos, verifique lo siguiente:</p> <p>a) Se excluya el gasto por depreciación de los revalúos, si es que existiesen.</p> <p>b) Que exista aplicación uniforme de las tasas de depreciación del año anterior.</p>				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>8. Prepare posibles comentarios para discutir con el administrador con respecto a riesgos o deficiencias en el Impuesto sobre la Renta, y evalúe si existe alguna contingencia fiscal de importancia relativa y que deba ser revelada.</p> <p style="text-align: center;">IMPUESTO IVA</p> <p>9. Obtenga las declaraciones de IVA del periodo que este examinando y efectúe lo siguiente:</p> <p>a) Realice pruebas aritméticas en las Declaraciones.</p> <p>b) Compare los montos de la declaración con los saldos que aparecen en el libro de compras y ventas y los registros contables.</p> <p>10. Observe que los Documentos (factura, CCF, Notas de</p>				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>Remisión, Crédito y Débito) cumplan con los requisitos formales exigidos en los Art. 114- 115 Código Tributario.</p> <p>11. Verifique si han sido reportadas la cantidad de documentos impresos y el número de autorización de la imprensa.</p> <p>12. Verifique la correcta aplicación del remanente de crédito fiscal.</p> <p style="text-align: center;">RETENCIONES PATRONALES</p> <p>13. Compruebe la correcta aplicación de retenciones laborales del ISSS Y AFP.</p> <p>14. Constate que se liquiden, dentro del plazo estipulado, las deducciones de renta, ISSS, FSV, entre otras.</p>				

Completado por:

Revisado por:

Nombre de la Empresa:

Periodo auditado:

Área de Auditoria: Capital.

Objetivo del Programa:

- Comprobar que los saldos y movimientos estén de acuerdo con la escritura de constitución.
- Verificar la existencia e integridad de las cuentas que componen el patrimonio de los accionistas de la entidad.
- Determinar que las cuentas que componen el patrimonio de los accionistas están correctamente presentadas y valuadas en los estados financieros.

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
1. Obtener copia de la escritura de constitución y de sus modificaciones, haciendo un breve resumen de las cláusulas principales y referenciando al mismo tiempo las disposiciones legales aplicables. 2. Prepare Cédula sumaria patrimonio y cruce a estados financieros.				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>3. Verifique que los movimientos del patrimonio posean la documentación de soporte correspondiente (actas de junta directiva y junta general) y determinar el grado de actualización de acuerdo al Código de Comercio.</p> <p>4. Documente cualquier información relevante para el flujo de efectivo.</p> <p>5. Verifique si las cuentas de capital están completas:</p> <p>a) Coteje los saldos finales con el libro mayor.</p> <p>b) Revise las actas del año en curso, y anexe los documentos de constitución y otros acuerdos.</p> <p>c) Examine la naturaleza de cargos y créditos determinando si los asientos fueron apropiados.</p>				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>d) Verifique que los dividendos decretados, pero no pagados están adecuadamente registrado como pasivo.</p> <p>6. Confirme el número total de acciones emitidas, dividendos pagados o por pagar y cualquier otra información oportuna.</p> <p>7. Determine si la cuenta del superávit tiene un tratamiento contable adecuado.</p> <p>8. Analice la razonabilidad de los dividendos pagados durante el año.</p> <p>9. Elabore una cedula analítica y discuta con el administrador.</p>				

Completado por:

Revisado por:

Nombre de la Empresa:

Periodo auditado:

Área de Auditoria: Gastos de Operación.

Objetivos del Programa:

- Verificar la correcta aplicación contable de los egresos.
- Identificar gastos pagados a partes relacionadas.
- Revisar la información clasificada como gasto y verificar su aceptación como tal.
- Verificar que todos los gastos se encuentran debidamente registrados y corresponden al periodo de revisión.

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
1. Identifique si existen políticas contables para clasificar gastos. 2. De no existir políticas indague con el propietario y obtenga el criterio con el que se clasifica un gasto. 3. Elabore cedula que muestre comparativamente gastos del periodo actual con el anterior e investigue montos significativos.				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>4. De acuerdo al giro de la empresa indique los principales gastos en que incurre, y verifique:</p> <p>a) Procedimiento de cotización.</p> <p>b) Operaciones aritméticas.</p> <p>c) Registro contable efectuado.</p> <p>d) Autorización del gasto.</p> <p>e) Clasificación efectuada.</p> <p>5. Examine la información del periodo en un 100%, revisando los criterios establecidos en el numeral anterior.</p> <p>6. Elabore cedula analítica con posibles diferencias y solicite explicación de las mismas.</p> <p>7. Discuta observaciones finales con el administrador-propietario.</p>				

Completado por:

Revisado por:

Nombre de la Empresa:

Periodo auditado:

Área de Auditoria: Ingresos de Operación (Ventas).

Objetivos del Programa:

- Verificar que los ingresos se encuentren registrados íntegramente en la contabilidad.
- Revisar la presentación en los Estados Financieros verificando su razonabilidad.

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
1. Prepare cedula sumaria que contenga las principales fuentes de ingreso de la empresa. 2. Con la información del punto anterior efectúe comparaciones con periodos anteriores y con cifras esperadas. 3. En el periodo examinado seleccione el producto que provee el ingreso mayor y verifique: a) Que el precio de venta				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>facturado corresponda a la lista de precios autorizada.</p> <p>b) La secuencia numérica (correlatividad).</p> <p>c) Que los documentos inutilizados se encuentren debidamente anulados.</p> <p>d) De encontrarse rebajas o descuentos en las ventas, que se encuentren autorizadas.</p> <p>e) Los cargos y abonos del producto a los clientes.</p> <p>f) El tiempo transcurrido entre el despacho de productos a clientes y a la elaboración de la correspondiente factura de cobro.</p> <p>g) Que todas las ventas efectuadas se encuentren efectivamente registradas en la contabilidad y libros respectivos.</p> <p>4. Prepare cedula analítica con</p>				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
las principales observaciones y diferencias y discútalas con el propietario-administrador.				

Completado por:

Revisado por:

Nombre de la Empresa:

Periodo auditado:

Área de Auditoria: Costo de Venta.

Objetivos del Programa:

- Verificar la correcta valuación y registro.
- Comprobar adecuada presentación y revelación en el estado de resultados.

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
1. Elabore cedula sumaria que muestre la relación de los productos en cuanto a: <ul style="list-style-type: none"> a. Precios. b. Cantidad. c. Rotación. d. Compras. e. Ventas. f. Devoluciones. g. Rebajas. 2. Identifique el método de registro de valuación de los inventarios. 3. Identifique y analice ajustes				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
<p>por inventarios y determine su correspondencia con los resultados del periodo.</p> <p>4. Verifique la asignación de costo a las unidades vendidas, revise las operaciones aritméticas y los registros contables, así como los registros auxiliares y mayores.</p> <p>5. Para la revelación en los estados financieros prepare la siguiente información:</p> <p>a. Base para el registro de los inventarios y el método para la determinación del costo.</p> <p>b. Los artículos del inventario más importantes.</p> <p>c. Pagos a plazo o anticipos.</p> <p>d. Perdidas sustanciales por incorrecta valuación.</p> <p>6. Prepare un resumen de la información y de las observaciones y discútalas con</p>				

Procedimientos	Técnicas	Ref. P/T	Hecho Por	Observaciones
el propietario-administrador.				

Completado por:

Revisado por:

CAPITULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1 CONCLUSIONES

La investigación, referente a como la falta de procedimientos especiales de evaluación genera deficiencias al desarrollar la auditoría financiera en entidades pequeñas, realizada a 21 Firmas de auditoría encuestadas reveló información que permite determinar las siguientes conclusiones:

- Se comprobó que existe conocimiento sobre la DIPA 1005, sin embargo pocas firmas de las encuestadas la aplican en la planeación de Auditorías Financieras en entidades pequeñas, aspectos importantes que deben formar parte del análisis en la elaboración de una buena planeación no son tomadas en cuenta por la mayoría de las encuestadas.
- Se determino que las principales causas que inciden en una planeación deficiente son: no tomar en consideración "los controles de supervisión" y "la posición dominante del propietario-administrador" así como la mala aplicación de las pruebas de doble propósito.

- Se evidencio que las firmas de auditoría desconocen cuáles son las "pruebas de doble propósito", aun cuando la mayoría de las firmas de Auditoría encuestadas respondió que si aplican dichas pruebas.

- La propuesta se encuentra orientada a la formación de un juicio básico, que permita la elaboración de procedimientos de carácter especial diseñados de manera comprensible, los cuales contribuyan a la preparación de la planeación de la Auditoria Financiera para entidades pequeñas.

4.2 RECOMENDACIONES

De acuerdo a las conclusiones resultantes de la investigación se recomienda lo siguiente:

- Para mejorar sustancialmente la planeación de la Auditoría Financiera en entidades pequeñas, se recomienda tomar en consideración la Declaración de práctica de Auditorías 1005 (DIPA 1005), debido a que esta normativa presenta de forma clara las principales características que el Auditor debe de tomar en cuenta para realizar una buena planeación.
- Para las firmas de Auditoría el tiempo y el recurso humano son de suma importancia, por lo cual se recomienda la utilización de procedimientos que incluyan pruebas de doble propósito, que minimizarían el tiempo y el recurso humano utilizado para la ejecución de los programas.
- Los procedimientos de carácter especial elaborados en el presente trabajo de graduación se recomiendan no solo para las firmas de Auditoría o profesionales independientes, sino también para cualquier persona interesada en conocer más del tema, ya que el presente documento está elaborado de forma sencilla, así como también el contenido cumple con las

normativas internacionales que orientan sobre la planeación de la Auditoria Financiera; sin embargo no se trata de limitar en ningún momento la investigación adicional que profesionales independientes y estudiantes elaboren al respecto.

BIBLIOGRAFÍA

TRABAJOS DE GRADUACIÓN

- Laura Patricia Nájera Mejía, José Naún De Paz Gaviria, Isis Ivet Martínez Barahona. Auditoría Financiera y Fiscal Integrada, como herramienta para optimizar recursos y minimizar costos.
- Escobar Quintanilla, Dany Alexander, García Pineda, Luisa Elizabeth, Orellana Henríquez, Bessy Guadalupe. Procedimientos para la aplicación del análisis estratégico para fundamentar el conocimiento del negocio en una auditoría financiera.

LIBROS

- Arévalo, Juan Ramos. Año 1988. 1ª Edición. "Guía para trabajos en el área de Auditoría". Editado por Sistemas Asociados. Sin País.
- Chinchilla Flamenco, Dionisio Abraham. Guía didáctica II para Seminarios de Investigación Social.

- Gálvez, Gerardo y Lindegaard Eugenia. Año 2005. 1ª Edición. "Enciclopedia de la Auditoria". Editorial Océano España.
- Guajardo Cantú, Gerardo. Año 1994. Sin Edición. "Contabilidad Financiera". Editorial Mcgraw Hill México.
- Jovel Jovel, Roberto Carlos. Guía Básica para la Redacción de trabajos de Investigación.
- Kennedy Ralph, Yarwood Stewart. Año 1976. 1ª Edición. "Estados Financieros forma, análisis e interpretación". Editorial UTEHA México.
- Normas Internacionales de Auditoria 2006
- Ruiz de Velasco, Luis y Prieto, Alejandro. Año 1962. 5ª Edición. "Auditoria Practica". Editorial Banca y Comercio México DF.

A N E X O S



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA

“PLANEACIÓN DE AUDITORIAS FINANCIERAS EN EMPRESA PEQUEÑAS”

El objetivo de la encuesta es obtener información acerca de los procedimientos desarrollados al realizar la planeación de las auditorias financieras en entidades pequeñas.

Le expresamos nuestro agradecimiento y a la vez le manifestamos que la información que nos proporcione será tratada confidencialmente y se utilizara para fines didácticos.

Indicaciones: lea detenidamente las preguntas y marque con una “X” su respuesta.

1. ¿Conoce “La Norma Internacional de Control de Calidad 1 (ISQC 1)” relativa al “Control de Calidad”?

Si _____

No _____

2. ¿Conoce la Declaración Internacional de Practicas de Auditoria 1005, "Consideraciones Especiales en la Auditoria de Entidades Pequeñas"?

Si _____

No _____

3. ¿Sobre qué normativa técnica prepara la planeación de las auditorias financieras de las empresas pequeñas?

4. ¿En su opinión, difiere la planeación de una auditoría financiera en una entidad pequeña que en una entidad grande?

Si _____

No _____

En que difiere?: _____

5. ¿Evalúa el riesgo para obtener un entendimiento de la entidad clasificada como pequeña?

Si _____ No _____

Porque: _____

6. ¿Incide el "ambiente de control" en la planeación de la auditoria?

Si _____ No _____

Porque: _____

7. ¿Realiza un estudio y evaluación del Control Interno en la planeación de la Auditoria Financiera en entidades pequeñas?

Si _____ No _____

Porque: _____

8. ¿Qué aspectos considera para planear adecuadamente una auditoria de estados financieros en una entidad pequeña?

9. ¿Qué técnica utiliza para evaluar el control interno en una entidad pequeña?

- a) Narrativa _____
- b) Entrevista _____
- c) Cuestionario _____
- d) Otros _____

10. ¿Es necesario obtener el entendimiento del sistema de contabilidad en la etapa de planeación?

Si _____ No _____

Porque: _____

11. ¿Según su experiencia, en auditorías financieras realizadas a entidades pequeñas, que "riesgo de control" observa con mayor frecuencia?

- a) Riesgo de control alto. _____
- b) No existe Riesgo. _____
- c) Riesgo de control bajo. _____

12. ¿Considera la Aplicación de las pruebas de doble propósito en la planeación de la auditoría financiera en entidades pequeñas?

Si _____ No _____

Porque: _____

13. De las siguientes pruebas ¿Cuales son las que conforman las pruebas de doble propósito?

- a) Pruebas de control y Pruebas de auditoría. _____
- b) Pruebas sustantivas y Pruebas de auditoría. _____
- c) Pruebas de control y Pruebas sustantivas. _____

14. ¿Al planear la auditoria en entidades pequeñas considera los "controles de supervisión" que realiza el propietario-administrador?

Si _____

No _____

Porque: _____

15. ¿La posición dominante del propietario-administrador aumenta el "riesgo de auditoría" en la planeación de una auditoría financiera?

Si _____

No _____

Porque: _____

16. ¿Cuando el "riesgo de fraude" no es minimizado por programas y controles, aplica procedimientos sustantivos para responder al riesgo?

Si _____

No _____

Porque: _____

17. ¿Considera oportuna la elaboración de procedimientos especiales como una herramienta de apoyo para desarrollar la planeación de una auditoría financiera en una entidad pequeña?

Si _____

No _____

Porque: _____

Anexo 2

**LISTADO PROPORCIONADO POR EL CONSEJO DE VIGILANCIA DE LA CONTADURÍA PÚBLICA Y AUDITORÍA
DESPACHOS DE SERVICIOS DE AUDITORÍA
SOCIEDADES UBICADAS EN LA ZONA METROPOLITANA DE SAN SALVADOR**

No.	Registro	Razón Social	Dirección Profesional	Teléfono Oficina	Departamento
1	1930	A.B. DE CISNEROS Y COMPAÑÍA	Avenida Masferrer Norte y Pasaje San Carlos No. 130-3 Colonia Escalón, San Salvador	2264-7777	San Salvador
2	3183	AFE INTERNACIONAL, S.A. DE C.V.	Final 43 Ave. Sur, Pje. Tohil, Casa No.1, Colonia Flor Blanca, San Salvador	2224-4156	San Salvador
3	2620	AGUILAR FLORES Y ASOCIADOS	Urbanización Buenos Aires # 3, Calle aurora, # 280, Condominio Jardín, Apartamento N° 6, según Nivel, San Salvador	2226-3505	San Salvador
4	2501	AGUILAR Y ASOCIADOS	45 Av. Norte y Prolongación Calle Arce Centro Profesional Roosevelt 3ra planta N° 32 San Salvador	2260-6148 2260-5583	San Salvador
5	0422	AGUIRRE GARCÍA & CO. S.A.	Calle Loma Linda, Casa No.266, Colonia San Benito, San Salvador	2213-8400	San Salvador
6	2571	ALAS HERNÁNDEZ Y ASOCIADOS	25 Av. Sur y 4a. Calle Poniente, Condominio Cuscatlán, 3er. Nivel, No.325, San Salvador	2271-1387	San Salvador
7	2180	ALAS LINARES Y ASOCIADOS	25 Av. Sur y 4a. Calle Poniente, Edificio Cuscatlán, local 212, Segundo Nivel, San Salvador	2222-1907	San Salvador
8	2179	ALAS TOBAR Y ASOCIADOS	31 Av. Norte o Av. Don Bosco y Pje. Jazmín, N° 25, Colonia Santa Fé, San Salvador	2235-2300 2235-4044	San Salvador
9	0284	ALFONSO ZARATE Y COMPAÑÍA	Colonia Vista Hermosa Av. Maquilishuat No. 335, San Salvador	2242-4890	San Salvador
10	2569	ALVARENGA BURGOS Y ASOCIADOS	17 Avenida Norte Y pasaje Layco No. 1620, San Salvador	2225-5785 2226-2230 2226-2234	San Salvador
11	1557	AMAYA PINEDA Y ASOCIADOS	57 Av., Norte, Condominio Miramonte, Local 2-B, y 3-B, Primera y segunda Planta respectivamente, San Salvador	2260-9674 2260-9675	San Salvador
12	0786	ANAYA VILLEDA Y ASOCIADOS	Av. Bernal y Pje Recinos, (Final) # 639, Miramonte, San Salvador	2261-0860	San Salvador

No.	Registro	Razón Social	Dirección Profesional	Teléfono Oficina	Departamento
13	2167	ARANIVA GARCÍA Y ASOCIADOS	Urbanización Lomas de Altamira, Calzada Guardabarranco, No. 15-B, San Salvador	2273-1808	San Salvador
14	2424	ARÉVALO PINTO Y COMPAÑÍA	Jardines de San Marcos 2, Pasaje 2, Casa 35, San Marcos # 35	2220-2466	San Salvador
15	2404	ARÉVALO, ALLEN Y ASOCIADOS	Avenida Dr. Max Bloch No.26, Edificio Arévalo Allen Colonia Medica, San Salvador	2225-1208	San Salvador
16	0309	ARIAS, ARIAS Y CO.	29 Av. Norte # 1223, Edif. San José, San Salvador	2225-7077	San Salvador
17	2505	BARAHONA HENRÍQUEZ Y ASOCIADOS	Condominios Héroes Norte, local 310, Boulevard Los Héroes, San Salvador	2226-5552	San Salvador
18	2859	BARAHONA VARGAS ASOCIADOS	Condominios Héroes, Local 310, Boulevard Los Héroes, San Salvador	2226-5552	San Salvador
19	1089	BENJAMÍN WILFRIDO NAVARRETE Y CIA.	Edificio Banco Salvadoreño, Apartamento 325, Sobre Avenida Monseñor Oscar Arnulfo Romero, San Salvador	2222-3620 2221-1736	San Salvador
20	3008	BLANCO URQUIA Y ASOCIADOS	67a. Av. Sur N° 300, Local 8, Tercer Nivel. Col. Roma, San Salvador	2224-5276	San Salvador
21	3457	BMM & ASOCIADOS, S.A. DE C.V.	63 Ave. Norte y 1era. Calle Poniente Edificio A&M Local C-5, Colonia Escalón, San Salvador	2260-3852	San Salvador
22	2857	CABRERA MARTÍNEZ, S.A. DE C.V.	47 Avenida Norte, Condominio Metro 2000, Local C-21, San Salvador	2260-7836	San Salvador
23	0382	CALDERÓN MENJIVAR Y ASOCIADOS	Boulevard y Condominio Los Héroes Nivel 17 Local H, San Salvador	2225-0008 2225-0009	San Salvador
24	2403	CALLES RICO Y ASOCIADOS	17 Av. Norte Y pasaje Layco # 1620, San Salvador	2225-5785 2226-2230	San Salvador
25	1898	CARLOS ALBERTO MEJÍA VALLE Y ASOCIADOS	27 Calle Poniente y 21 Avenida Norte No. 1134, Colonia Layco, Condominio Layco Local No. 6, San Salvador	2257-7468	San Salvador
26	2565	CARRANZA Y CARRANZA Y ASOCIADOS	43 Avenida Sur y Calle El Progreso, Condominio Residencial Flor Blanca, Edificio "B", 2do. Nivel No.213, San Salvador	2260-7624	San Salvador
27	0074	CASTELLANOS CEA CAMPOS Y COMPAÑÍA	71 Av. Norte N° 346 Col. Escalón, San Salvador	2279-2066 2279-2088	San Salvador

No.	Registro	Razón Social	Dirección Profesional	Teléfono Oficina	Departamento
28	2679	CASTELLANOS GÓMEZ Y ASOCIADOS	17 Av. Norte Y pasaje Layco # 1620, San Salvador	2225-5785 2226-2230 2226-2234	San Salvador
29	2858	CASTILLO BARRIENTOS Y ASOCIADOS	Centro Comercial Feria Rosa, Local 103 y 104, Colonia San Benito, San Salvador	2243-2264	San Salvador
30	2573	CASTRO ANAYA Y COMPAÑÍA	33 Calle Oriente # 943. Col. La Rábida, San Salvador	2276-2459	San Salvador
31	0665	CERRITOS CERRITOS Y COMPAÑÍA	Urb. Aída Pje Roció N° 13 San Salvador	2235-1531	San Salvador
32	2504	CHICAS ALFARO Y ASOCIADOS	Av. España # 802, Condominio Metro España, Edificio D, Loca 3-A, San Salvador	2222-6258	San Salvador
33	0522	CHICAS VÍLCHEZ Y COMPAÑÍA	Final 75 Av. Sur, Pasaje Rivera # 3 Col. Escalón	2263-3781	San Salvador
34	1583	CHILE MONRROY, ARTIAGA Y ASOCIADOS	27 Calle Oriente N° 105, Barrio San Miguelito, San Salvador.	2225-4003	San Salvador
35	0300	CISNEROS CASTRO Y CIA	Av. Masferrer Norte, Pasaje San Carlos, No.130-3, Col. Escalón, San Salvador	2264-7777	San Salvador
36	2944	CONSULTORES PROFESIONALES TRIBUTARIOS, S.A. DE C.V.	25 Calle Poniente, Condominio Medicentro La Esperanza, Edificio L, # 212, san Salvador	2257-0666	San Salvador
37	2934	CONTADORES PÚBLICOS ASOCIADOS, S.A. DE C.V.	Residencial Primavera, Plazuela Los Geranios No. 5, Nueva San Salvador	2288-1125	San Salvador
38	0714	CORPEÑO Y ASOCIADOS	Pasaje Carbonel Colonia Roma, No.164, San Salvador	2224-2651	San Salvador
39	3205	DAMAS COCAR Y COMPAÑÍA	Avenida Rotterdam y Calle Londres, Colonia Miralvalle, San Salvador	2274-1390	San Salvador
40	2210	DAVID LÓPEZ GRANADINO Y ASOCIADOS	Calle Atlacatl, Pol.1, No.5, Urb. Metrópolis, Mejicanos, San Salvador	2284-8393	San Salvador
41	2497	DÍAZ MARTÍNEZ Y ASOCIADOS	1° Calle Poniente # 2904, Condominio Monte María, Edificio "C", Tercer Piso, Local 5, San Salvador	2260-5338 2260-5342	San Salvador
42	2856	DURAN PONCE Y COMPAÑÍA	Urbanización Buenos Aires # 1, Av. San Carlos, Local # 124. San Salvador	2225-3207	San Salvador

No.	Registro	Razón Social	Dirección Profesional	Teléfono Oficina	Departamento
43	0425	FERNÁNDEZ Y FERNÁNDEZ ASOCIADOS	Final 57 Av. Sur, No.167, Colonia Flor Blanca, San Salvador	2223-0140	San Salvador
44	2860	FERNANDO ROMERO Y ASOCIADOS	3a Calle Poniente N° 12 Ayutuxtepeque, San Salvador.	2272-0613	San Salvador
45	0215	FIGUEROA JIMÉNEZ & CO., S.A.	Avenida Olímpica N° 3324	2298-5757	San Salvador
46	2729	FLORES ALAS Y ASOCIADOS	Urb. Serra Monte 2 Senda 2 N° 61 Av. Bernal. San Salvador.	2274-1577	San Salvador
47	0267	FREDY S. CHICAS Y COMPAÑÍA	7a. Avenida Norte, Colonia Santa Adela, No.2 Centro de Gobierno, San Salvador	2226-3661	San Salvador
48	2678	GARCÍA CUELLAR Y ASOCIADOS	Condominios Héroes Boulevard los Héroes y 25 calle poniente Edificio E Norte N° 222 San Salvador	2226-4333	San Salvador
49	3007	GARCÍA LAZO Y COMPAÑÍA	Calle Ingeniero Alirio Cornejo, Polígono D Casa No. 8 Colonia Universitaria Norte No. 2 Mejicanos, San Salvador	2225-8501	San Salvador
50	1232	GARCÍA ROMERO Y ASOCIADOS	Boulevard Constitución, Calle Zacamil, Polígono D # 38, Residencial Montebello, Mejicanos, San Salvador	2257-7224	San Salvador
51	2441	GONZÁLEZ CHAVARRÍA Y ASOCIADOS	Condominio Nobles de América, 3er. Nivel, Local N° 24, Alameda Juan Pablo II, Contiguo a Oficinas Administrativas del Seguro Social	2261-2052	San Salvador
52	2570	GRANDE CHAVARRÍA Y ASOCIADOS	87 Av. Sur # 226 Colonia Escalón.	2264-1740 2770-2984	San Salvador
53	0566	GRANT THORNTON EL SALVADOR, LTDA. DE C.V.	Boulevard Santa Elena, Edificio Suteralia, 3er. Nivel, San Salvador	2241-3500	San Salvador
54	2400	GUADALUPE RODRÍGUEZ Y ASOCIADOS	Colonia Satélite, Calle Júpiter No.4-A, San Salvador.	2284-4558	San Salvador
55	2405	GUEVARA, CHICAS, PALACIOS Y ASOCIADOS	Condominio Tutunichapa, Segunda Planta # 26 Boulevard Tutunichapa y 1° Diagonal, Colonia Medica, San Salvador.	2225-4084 2294-9124	San Salvador
56	2872	GUILLEN Y ASOCIADOS	Calle Circunvalación Norte Pol.L Casa # 2, Villas de Montecarmelo II, Cuscatancingo	2215-7101	San Salvador

No.	Registro	Razón Social	Dirección Profesional	Teléfono Oficina	Departamento
57	3674	HERNÁNDEZ CUEVAS & CIA, DE C.V.	Final Avenida Bernal Calle Castro Moran Colonia Santa Matilde No.156-B, San Salvador	2284-8637	San Salvador
58	2681	HERNÁNDEZ GONZÁLEZ Y ASOCIADOS	Av. Las Camelias N° 12, entre calle los duraznos y calle los castaños, Col. San Francisco, San Salvador	2298-6056	San Salvador
59	1545	HERNÁNDEZ MARTÍNEZ Y ASOCIADOS	Calle los Cedros No.37, Col. San Mateo, San Salvador	2273-2848	San Salvador
60	2416	HERRERA ALAS Y ASOCIADOS	1ª Calle Poniente No.2904, Edificio "B", Segundo Nivel, Local 7, Condominio Monte María, San Salvador	2249-9845	San Salvador
61	2507	HUMBERTO ANTONIO MOLINA Y COMPAÑÍA	87 Av. Norte, Fountainblue, Plaza Edificio " C", Block "A" Col. Escalón	2264-5103	San Salvador
62	2104	J. CISNEROS Y COMPAÑÍA	Av. Masferrer Norte y Pasaje San Carlos, No.130-3, Col. Escalón, San Salvador	2264-7777	San Salvador
63	0325	J.H. VALIENTE Y ASOCIADOS	Calle Camagüey y Avenida Palma Soriano No. 8-D Urbanización Yumury Colonia Miramonte, San Salvador	2260-0945 2260-9908	San Salvador
64	2300	JEREZ GONZÁLEZ Y ASOCIADOS	Calle Jacaranda No.135, Colonia Miramonte Poniente, San Salvador	2260-0152	San Salvador
65	1987	JOSÉ REYES MÉNDEZ Y ASOCIADOS	COL. FLOR BLANCA 12 CALLE PTE. #1224, San Salvador	2222-5546	San Salvador
66	1390	JOVEL JOVEL Y COMPAÑÍA	49 Avenida Sur y Avenida Las Amapolas, Polígono K, Senda 11, Casa No.14, Brisas de San Francisco, San Salvador	2245-5035	San Salvador
67	1298	JORGE HASBUN Y ASOCIADOS	13 Calle Oriente Centro Comercial Metro España No.2313, San Salvador	2271-2648	San Salvador
68	1556	LIRA PASASIN Y COMPAÑÍA	Col. General Arce, Av., Y Pasaje Infantería # 10, San Salvador	2248-2321	San Salvador
69	3216	L.F. JOVEL Y COMPAÑÍA	45 Avenida Sur No.23, Condominio Flor Blanca Colonia Flor Blanca, San Salvador	2224-5304	San Salvador
70	2897	LÓPEZ GUERRERO Y ASOCIADOS	Calle Los Sisimiles y Av. Mayáki N° 221, Col. Miramonte, San Salvador	2257-7014	San Salvador
71	1703	LÓPEZ QUINTANILLA ACEVEDO Y COMPAÑÍA	1ª Calle Poniente y 63 Avenida Norte, Edificio La montaña, Local No.23, San Salvador	2261-1180	San Salvador

No.	Registro	Razón Social	Dirección Profesional	Teléfono Oficina	Departamento
72	3196	LÓPEZ Y ASOCIADOS LIMITADA DE C. V.	Centro Comercial Feria Rosa, Local 316-H, San Salvador	2243-7030	San Salvador
73	2922	LÓPEZ, SOLITO Y ASOCIADOS	19 Calle Poniente No. 149, San Miguelito, San Salvador	2235-1947 2235-1958	San Salvador
74	1880	LUIS ABEL CIUDAD REAL Y ASOCIADOS	27 Calle Poniente, No.441, Colonia Layco, San Salvador	2226-5281	San Salvador
75	1929	LUIS ALONSO CORNEJO Y ASOCIADOS	Condominio Monte María 1a calle Poniente No. 2904 Edificio C 3er. Piso No. 2, San Salvador	2261-1802	San Salvador
76	2102	LUIS ALONSO REYES RUBIO Y ASOCIADOS	Boulevard Los Héroes y Av. Del Prado Edificio Torre Activa 3er Nivel N° 10, San Salvador.	2274-0968 2225-7044 2225-7175	San Salvador
77	2502	MARTINEZ-GARCIA Y ASOCIADOS	23 Calle Poniente # 1248 local 3 San Salvador	2226-4229	San Salvador
78	2499	MARTÍNEZ GARCÍA Y COMPAÑÍA	Condominio Villas de Normandía, Local 8-C, Colonia Flor Blanca, San Salvador	2260-3120	San Salvador
79	1986	MARTÍNEZ SOLANO ASOCIADOS	Final Av. Bernal # 7-A, Urbanización San Bernaldino, San Salvador	2284-2147	San Salvador
80	1931	MAURICIO J. ORELLANA MIXCO Y ASOCIADOS	57 Av. Norte, Condominio Miramonte, Local 6-D, San Salvador	2260-5233 2260-0945	San Salvador
81	2567	MAYORGA ORTIZ Y COMPAÑÍA	11 Calle Poniente y Calle el Mirador No. 249-C entre 83 y 85 Av. Norte, Colonia Escalón, San Salvador	2264-2905 2263-3230	San Salvador
82	2622	MEJÍA HERNÁNDEZ Y COMPAÑÍA	Urbanización Altos de Loma Linda, Calle Maquilishuat, N° 10, San Salvador	2248-3871 2273-8063	San Salvador
83	1040	MEJÍA ASOCIADOS, S.A. DE C.V.	Residencial Universitaria Autopista Norte, Apartamento 5-A, San Salvador	2226-4811	San Salvador
84	2170	MELÉNDEZ Y MELÉNDEZ Y ASOCIADOS	Col. Miramonte Avenida Sierra nevada # 937, San Salvador.	2260-1589 2260-9885 2260-5369	San Salvador
85	3175	MEMBREÑO VÁSQUEZ Y ASOCIADOS	Calle Circunvalación No. 304 Colonia San Benito, San Salvador	2208-3609 2263-8228	San Salvador
86	1830	MENA RODRÍGUEZ Y ASOCIADOS	Col. San Mateo, Av. La Paz No.G-44, San Salvador	2223-1980	San salvador

No.	Registro	Razón Social	Dirección Profesional	Teléfono Oficina	Departamento
87	0484	MIRANDA NAVARRO Y COMPAÑÍA	N° 7 Residencial jardín Alto, Senda Magnolia, Final Calle Mano de León, 75 Av. Norte, Colonia Escalón, San Salvador	2242-1862 2257-5454	San Salvador
88	2087	MONROY Y ASOCIADOS	57 Avenida Norte No. 445 Local No. 1 Colonia Miramonte, San Salvador	2260-9478	San Salvador
89	2568	MORALES PÉREZ Y ASOCIADOS	Km. 6, Carretera a Planes de Renderos N° 6080	2226-9870 2225-4402	San Salvador
90	0183	MORALES Y MORALES ASOCIADOS	Calle José Martí, No.18, Colonia Escalón, San Salvador	2264-2303	San Salvador
91	1328	MORAN MÉNDEZ Y ASOCIADOS, S.A. DE C.V.	Avenida Sierra Nevada y Calle Atitlán No. 2968, Colonia Miramonte, San Salvador	2260-1344	San Salvador
92	2426	MORENO-MORENO- GONZÁLEZ Y ASOCIADOS	Col. Centro América Calle EL Quetzal # 109, San Salvador	2222-2686	San Salvador
93	0175	MORENO PORTILLO Y ASOCIADOS, S.A. DE C.V.	Calle Camagüey, No.278, Colonia Miramonte Poniente No. 2, San Salvador	2260-0745	San Salvador
94	1306	MURCIA Y MURCIA Y ASOCIADOS	27 Av. Sur y 12 Calle poniente N° 9, Edificio Murcia & Murcia, Colonia Flor Blanca, San Salvador	2221-5870	San Salvador
95	0941	NAVARRO GUEVARA Y ASOCIADOS	Edificio Altamira No.106, Local 5,67 Av. Norte, Col. Escalón, San Salvador	2223-4581	San Salvador
96	2401	OCHOA BENÍTEZ ROMERO ASOCIADOS, S.A. DE C.V.	9A. Calle Pte. N° 3952 entre 75 y 77 Av. Norte. Col. Escalón, San Salvador	2211-4040	San Salvador
97	0332	ORELLANA MIXCO LÓPEZ Y ASOCIADOS	Calle Camagüey y Av. Palma Soriano Urbanización Yumury, Col. Miramonte, San Salvador	2260-0945	San Salvador
98	0171	ORELLANA MIXCO Y ASOCIADOS	57 Avenida Norte Condominio Miramonte Local 6-D, San Salvador	2260-5233	San Salvador
99	2500	ORELLANA MORAN CHACÓN Y ASOCIADOS	Autopista norte Apartamento 4-B Res. Universitaria	2225-5470	San Salvador
100	2855	ORELLANA Y ASOCIADOS	Calle El Carmen No.1 Residencial Villas de San Remo, Colonia Escalón, San Salvador	2262-1848	San Salvador
101	0335	ORTEGA, CISNEROS, DOMÍNGUEZ Y CIA.	Urbanización Jardines de la Cima, 2da. Etapa. Calle Las Begonias Oriente, Polígono "S", No.12, San Salvador	2100-3286	San Salvador

No.	Registro	Razón Social	Dirección Profesional	Teléfono Oficina	Departamento
102	1988	OSCAR ARMANDO AGUIÑADA Y ASOCIADOS	Colonia y Calle Santa Teresa, # 111 Contiguo a esquina opuesta del Hospital Militar.	2284-3460 2284-2111	San Salvador
103	2425	OSCAR MORALES Y ASOCIADOS	Colonia Acolhuatan, Polígono 7, N° 31A Ciudad Delgado	2286-2067 2281-0104 2271-8854	San Salvador
104	2990	P.S. ALVARENGA Y ASOCIADOS	Jardines del Monserrat, Autopista Los Próceres N° 17, San Salvador	2248-0983	San Salvador
105	1103	PARKER ECHEVERRÍA Y ASOCIADOS	Primera calle Poniente condominio Monte María Edificio C, Local 1-3, San Salvador	2222-6453	San Salvador
106	1806	PERALTA MARROQUÍN Y COMPAÑÍA	Centro Profesional Feria Rosa, Local 110-B, Alameda Manuel Enrique Araujo, San Salvador	2243-1886	San Salvador
107	2168	PEREIRA, PEREIRA Y ASOCIADOS	LOMAS DE SAN FRANCISCO, URB.BRISAS DE SAN FCO. AV.1 #6, San Salvador	2273-3439 2273-4829 2273-9408	San Salvador
108	2676	PÉREZ HERNÁNDEZ Y ASOCIADOS	Reparto Los Santos 1 Calle San Pablo # 570 Soyapango	2277-2832 2211-5211	San Salvador
109	1513	PEREZ-MEJIA, NAVAS Y ASOCIADOS	79 Avenida Norte y 13 Calle Poniente N° 4109, Colonia Escaló, San Salvador	2263-8675	San Salvador
110	3150	PÉREZ PORTILLO Y ASOCIADOS	Avenida Olímpica y 57 Avenida Sur No. 2 Edificio Pérez Portillo, Segundo Nivel, Contiguo a Agencia de Viajes maya, San Salvador	2298-1460	San Salvador
111	2788	PIMENTEL CARRANZA & ASOCIADOS	Av. Revolución y calle Circunvalación, Edificio 101, Local 4, 2ª. Planta, Colonia San Benito, San Salvador	2252-3480	San Salvador
112	2440	QUIJANO MORAN & COMPAÑÍA	Final Autopista Norte, y 5a. Av. Norte, Residencial México, edificio 56, Apto. 8, Mejicanos	2235-4499	San Salvador
113	3151	QUIJANO TOCHEZ Y ASOCIADOS	75 Av. Norte y Alameda Juan Pablo II Centro Comercial Escalón 1 Local 2-5 San Salvador	2262-4167 2262-4168	San Salvador
114	738	R. CASTRO Y ASOCIADOS	Condominio Héroes Norte, Local 209, Boulevard Los Héroes, San salvador	2225-5924	San Salvador
115	2406	RECINOS, RECINOS Y COMPAÑÍA	Reparto y Calle los Héroes N° 48-A, San Salvador	2273-2054	San Salvador
116	0524	REYES QUINTANILLA Y ASOCIADOS	Av. Palenca Pje Santa Lucia N 2 Ciudad Delgado	2293-1404	San Salvador

No.	Registro	Razón Social	Dirección Profesional	Teléfono Oficina	Departamento
117	2402	RIVAS NÚÑEZ Y ASOCIADOS	Ciudad Satélite, Pasaje Neptuno, No.12-F, San Salvador	2284-4791	San Salvador
118	1119	RIVERA MUÑOZ Y ASOCIADOS, S.A. DE C.V.	Residencial Aztlan, Av. Milua N° 18 final autopista Norte San Salvador	2276-3118 2276-2661	San Salvador
119	2978	RIVERA PALMA ASOCIADOS	45 Av. Sur, Condominio, Flor Blanca, Local N° 6, Frente a Banco Agrícola Suc. Castillo Venturoso, San Salvador	2298-0525	San Salvador
120	0429	RIVERA ZACAPA GONZÁLEZ & CO.	Condominio los Héroes, Local # 4-E, 4° planta, San Salvador	2211-5347	San Salvador
121	2626	RODRÍGUEZ CABRERA Y ASOCIADOS	Condominio Héroes Norte, local 3-11, San Salvador	2226-8325	San Salvador
122	2506	ROJAS MÉNDEZ Y COMPAÑÍA	Residencial Universitaria No.2, Pje. Vehicular, Autopista Norte, Casa No.13, San Salvador	2226-6538	San Salvador
123	2566	ROMERO MEZA Y COMPAÑÍA	77 Avenida Norte y 5a. Calle Poniente No. 4006 Local F Colonia Escalón, San Salvador	2264-4334	San Salvador
124	2243	ROSA MÉNDEZ Y COMPAÑÍA	Residencial Universitaria No.2, Pje. Vehicular, Casa No.13, San Salvador	2226-6558	San Salvador
125	0071	SERVICIOS PROFESIONALES ASOCIADOS, MEJÍA ALVARENGA	11 Avenida Sur No. 833, Colonia Ferrocarril, San Salvador	2271-3721 2271-4051	San Salvador
126	2935	SERVICIOS PROFESIONALES NAZARETH, S. A. DE C. V.	Col. Carmita, Av. Bernal N° 1, atrás del Colegio Médico	2260-0540	San Salvador
127	0859	SOL, ELÍAS Y ASOCIADOS	57 Avenida Norte, Condominio Miramonte, Edificio # 5-B, San Salvador	2261-1531	San Salvador
128	2302	SORIANO PERAZA Y COMPAÑÍA	Residencial Metrópolis Norte Senda 4 Oriente N° 42D Mejicanos, San Salvador.	2232-2019 2232-3765 2272-0595	San Salvador
129	892	TOCHEZ FERNÁNDEZ, LTDA.	Colonia La Sultana, Calle Las Rosas, No. 10 y 11, San Salvador	2211-4911	San Salvador
130	2435	VÁSQUEZ RETANA Y ASOCIADOS	Residencial Jardines de la Vega, Final Calle Cisneros, Casa N° 33-B, San Salvador	2280-0743	San Salvador
131	2921	VÁSQUEZ Y ASOCIADOS	21 Avenida Norte y 27 Calle Poniente Edificio No. 1134 Local 4 y 5, San Salvador	2235-3085 2235-3086	San Salvador

No.	Registro	Razón Social	Dirección Profesional	Teléfono Oficina	Departamento
132	2677	VELÁSQUEZ GRANADOS Y COMPAÑÍA	Colonia Miramonte Avenida Sierra Nevada No. 846, San Salvador	2261-1862	San Salvador
133	2854	VELÁSQUEZ MURILLO Y COMPAÑÍA	Calle la Granjita, Residencial Monte Fresco Pte. Senda Las Arboledas N° 6, San Salvador	2257-0514 2257-0513	San Salvador
134	2503	ZELAYA RIVAS ASOCIADOS Y COMPAÑÍA	29 Calle Poniente y 7a. Av. Norte No. 1521, Edificio Escobar Rivera, S.A.	2226-3298	San Salvador

Fuente: Consejo de Vigilancia de la Contaduría Pública y Auditoría