

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE  
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONÓMICAS**



**APLICACIÓN DE NORMAS INTERNACIONALES DE  
AUDITORIA EN LAS EMPRESAS DEDICADAS A LA  
DISTRIBUCION DE MEDICAMENTOS EN LA CIUDAD  
DE SANTA ANA**

**TRABAJO DE GRADO PRESENTADO POR**

**SANDOVAL GUERRA, SANDRA IVETTE  
VASQUEZ GONZALEZ, RICARDO MAURICIO**

**PARA OPTAR AL GRADO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA**

**LICENCIADO JOSE LUIS MENDOZA  
DOCENTE DIRECTOR**

**SEPTIEMBRE DE 2004**

**SANTA ANA**

**EL SALVADOR**

**CENTRO AMERICA**

**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**  
**HONORABLES AUTORIDADES UNIVERSITARIAS**

**DRA. MARIA ISABEL RODRIGUEZ**  
**RECTORA DE LA UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR**

**LICDA. ALICIA MARGARITA RIVAS DE RECINOS**  
**SECRETARIA GENERAL**

**FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE**

**LICDO. JORGE MAURICIO RIVERA**  
**DECANO DE LA FACULTAD**

**LICDO. VICTOR HUGO MERINO**  
**SECRETARIO**

**LICDO. EDUARDO ZEPEDA GUEVARA**  
**COORDINADOR GENERAL DEL PROCESO DE GRADO**

**LICDO. JOSE LUIS MENDOZA**  
**DOCENTE DIRECTOR**

## AGRADECIMIENTOS

Agradezco al Todo Poderoso Jehová Dios por haberme brindado la oportunidad de concluir mis estudios, por haberme enseñado que al confiar en él plenamente cualquier cosa es posible, por haberme cuidado en sentido físico como espiritual, por darme la oportunidad de conocerlo y de aprender de él. Gracias por ser una fuente de fortaleza para mí en los momentos difíciles y por ayudarme en todo aspecto de mi vida. En verdad no existen palabras que describan lo agradecido que estoy con él pero se que leerá mi corazón y sabrá lo agradecido que estoy con él.

Agradezco a mi Padre José Ricardo Vásquez Cruz por ser un ejemplo a seguir para mí, por compartir su sabiduría y experiencias conmigo, por siempre apoyarme en cada proyecto de mi vida, por ser un ejemplo de fortaleza, fidelidad, esperanza, humildad y poder. Pero principalmente por enseñarme lo que es ser un Padre.

Agradezco a mi madrecita querida Maura del Carmen González de Vásquez por demostrarme con acciones el significado del verdadero amor, por enseñarme a ver a todas las personas como a mi mismo, por enseñarme cualidades preciosas como el cariño, la amistad, el agradecimiento, la bondad, la paciencia, la lealtad y el amor. Gracias madrecita por todos los sacrificios que hiciste por mi, créeme que no pasaron desapercibidos los llevo gravados en el corazón, gracias por preocuparte y por cuidar de mi. Muchas gracias Madrecita Querida.

Agradezco a mi hermana Verónica Marlene Vásquez González, por enseñarme lo bello y lo dulce de la vida, por ser mi amiga, por estar conmigo en momentos de alegría y de tristeza, por soportarme sin ningún interés, por brindarme su apoyo en los momentos difíciles y de soledad, por sus consejos, por compartir conmigo sus logros, por hacerme sentir de gran valor, por su ayuda y comprensión.

Agradezco al Licenciado José Luís Mendoza por habernos asesorado durante todo nuestro trabajo de graduación, gracias por sus recomendaciones, consejos útiles y por su paciencia. Así también agradezco a mi compañera de tesis Sandra Sandoval, gracias por estar conmigo y por tu amistad.

Agradezco a mis hermanos y amigos Nelson Salazar, Hugo Morales, Francisco Huezo, Antonio García, Carlos Hernández, Elmer Pacheco, Susana Castaneda, Filadelfo Hernández y a todos, por brindarme su amistad sincera, por sus consejos y en particular por su compañerismo.

Agradezco a mis amigos y compañeros Luís Rodríguez, Juan José, Samuel, Wilber, Walter, Giovanni, Mario, Ingrid, Orlando y demás con quienes compartimos muchas alegrías y desdichas, por ayudarme cuando lo he necesitado de una forma desinteresada, y por seguir siendo mis amigos.

Agradezco a mis amigas Liseth Martínez y Karina Ivette Martínez por brindarme su completa confianza, por estar conmigo cuando lo he necesitado, por enseñarme el valor de una palabra bien dicha en el momento preciso, por su amistad y comprensión, por sus consejos, por compartir sus sueños, temores y parte de sus vidas conmigo, por estar en mis alegrías y tristezas, triunfos y fracasos, por enseñarme lo que significa amistad, por ser amigas de verdad, por su cariño.

Y a todos los que de alguna forma directa o indirecta colaboraron a que alcanzara esta meta en mi vida. Que Jehová Dios los bendiga a todos.

Sinceramente.



**Ricardo Mauricio Vásquez González.**

## AGRADECIMIENTOS

Agradezco a Dios Todopoderoso por estar siempre a mi lado, por haberme guiado e iluminado en todos estos años de estudio para seguir adelante y lograr lo que ahora tengo, hacerme una mujer de fortaleza y hacerme sentir que todo junto a él es posible.

Agradezco a mis padres Pablo Humberto Sandoval Cisneros quien durante estuvo con migo me brindo todo lo necesario y se que si estuviera presente se alegraría por lo que hasta ahora he obtenido, a mi madre Dora Alicia Guerra Vda. de Sandoval quien siempre a estado conmigo educándome con todo amor y cariño y desde mi primer día de estudio me apoyó, dándome fuerza y sacrificándose momento tras momento con todo su esfuerzo para que alcanzara mi sueño de ser una profesional digna y de respeto. Así mismo agradezco a mi tío Rafael Alfonso Guerra a quien le tengo profundo respeto y que de una u otra forma ha estado siempre conmigo.

Agradezco a nuestro asesor Licenciado José Luís Mendoza que con su conocimiento contribuyo a que lográramos la culminación de nuestro trabajo de graduación. De igual forma agradezco a mi compañero de tesis Mauricio Vásquez con quien hicimos un buen equipo y juntos logramos alcanzar la expectativa de llegar al final de nuestra carrera, y a todos mis compañeros y amigos quienes estuvieron conmigo en momentos tanto buenos como malos apoyándome y haciéndome saber que lo que se pretende alcanzar con mucho esfuerzo se puede lograr.



**Sandra Ivette Sandoval Guerra.**

**INDICE**

<b>CONTENIDO</b>	<b>Nº PÁG.</b>
<b>INTRODUCCIÓN.....</b>	<b>i</b>
<b>CAPITULO I: ASPECTOS GENERALES DE LA AUDITORIA.....</b>	<b>1</b>
1.1 DEFINICIONES DE AUDITORIA.....	1
1.1.1 Antecedentes.....	3
1.1.2 Puntos que abarca la auditoria.....	4
1.1.2.1 Revision de libros.....	4
1.1.2.2 Certificacion de Balances.....	5
1.1.2.3 Certificacion de operaciones determinadas.....	5
1.1.2.4 Organización de Sistemas Contables.....	5
1.1.2.5 Organización de un sistema de funcionamiento.....	5
1.1.2.6 Asesoramiento economico financiero.....	6
1.2 CLASIFICACION DE LA AUDITORIA .....	6
1.2.1 Auditoria Interna.....	6
1.2.1.1 Funcion de la auditoria interna en las organizaciones.....	7
1.2.1.2 Objetivo y naturaleza de la auditoria interna.....	9
1.2.1.3 Independencia en el ejercicio de la auditoria interna.....	9
1.2.1.4 Posicion organizacional.....	9
1.2.1.5 Alcance de la auditoria interna.....	10
1.2.1.6 Informe de auditoria interna.....	11
1.2.1.6.1 Preparacion y conclusion del informe de auditoria.....	13
1.2.1.6.2 Criterios para la presentacion de buenos informes de auditoria...	13
1.2.1.7 Conclusiones sobre la auditoria interna.....	14
1.2.2 Auditoria Externa.....	15
1.3 RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR.....	16
1.3.1 Disposiciones del Codigo de Comercio y su aplicación en la Auditoria.....	16
1.3.1.1 Nombramiento del auditor.....	16

## INDICE

---

1.3.1.2	Destitucion del auditor.....	17
1.3.1.3	Facultades y obligaciones del auditor.....	17
1.3.1.4	Atribuciones del auditor.....	19
1.3.2	Funciones Generales del auditor.....	21
1.3.2.1	Conocimientos que debe poseer.....	22
1.3.2.2	Habilidades y destrezas.....	23
1.3.2.3	Expereiencia.....	24
1.3.2.4	Responsabilidad Profesional.....	25
1.4	PAPELES DE TRABAJO.....	27
1.4.1	Definicion.....	27
1.4.2	Objetivos y funciones de los papeles de trabajo .....	27
1.4.2.1	Objetivos de los papeles de trabajo.....	27
1.4.2.2	Funciones de los papeles de trabajo.....	28
1.4.3	Tipos de archivos.....	30
1.4.3.1	Archivo permanente de auditoria.....	31
1.4.3.2	Archivo de auditoria del año en curso.....	32
1.4.4	Tipos de papeles de trabajo.....	34
1.4.4.1	Balance de Comprobacion.....	34
1.4.4.2	Papel Resumen.....	35
1.4.4.3	Asientos de ajuste y reclasificaciones.....	35
1.4.4.4	Lista de cuentas o partidas.....	36
1.4.4.5	Papeles de trabajo analiticos.....	36
1.4.4.6	Papeles de trabajo de conciliación .....	36
1.4.4.7	Papeles de trabajo de calculo.....	37
1.4.4.8	Papeles de trabajo descriptivos y de memorandum.....	37
1.4.4.9	Papeles de trabajo de extractos.....	38
1.4.4.10	Diagrama de flujo.....	39
1.4.4.11	Papeles de trabajo de consolidación .....	39
1.4.4.12	Papeles de trabajo creados por ordenador.....	39
1.4.4.13	Otros papeles de trabajo.....	40

## INDICE

---

1.5	EVIDENCIA Y PRUEBAS DE AUDITORIA.....	40
1.5.1	El papel que desempeña la evidencia de auditoria.....	40
1.5.2	Competencia de la evidencia de auditoria.....	41
1.5.2.1	Relevancia.....	41
1.5.2.2	Autenticidad.....	42
1.5.2.3	Verificabilidad.....	42
1.5.2.4	Neutralidad.....	42
1.5.3	Suficiencia de la evidencia de auditoria.....	43
1.5.4	Evidencia concluyente de auditoria.....	43
1.5.5	Naturaleza de la evidencia de auditoria.....	44
1.5.6	Evidencia obtenida a partir de pruebas sustantivas.....	45
1.6	DICTAMEN DEL AUDITOR.....	46
1.6.1	Normas que regulan el dictamen.....	47
1.6.2	Elementos basicos del dictamen.....	47
1.7	TIPOS DE OPINION.....	51
1.7.1	Opinión no calificada.....	52
1.7.2	Opinión calificada.....	53
1.7.3	Opinión adversa (desfavorable).....	60
1.7.4	Abstención de opinión.....	61
	<b>CAPITULO II: NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA.....</b>	<b>66</b>
2.1	ETAPAS DEL PROCESO DE AUDITORIA.....	67
2.1.1	Etapa Preliminar.....	67
2.1.2	Etapa intermedia.....	68
2.1.3	Etapa final.....	
2.2	PROCESO DE AUDITORIA FINANCIERA BASADO EN NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA .....	71
2.2.1	Etapa pre-inicial.....	74
2.2.2	Conocimiento del negocio.....	79

## INDICE

---

2.2.3	Juicios preliminares, importancia relativa y riesgo de auditoria...	84
2.2.4	Estrategia de auditoria.....	85
2.2.5	Estudio y evaluación del control interno .....	
2.2.6	Resultado del estudio y evaluación del control interno (Cuando es posible confiar en el sistema de control interno).....	90 91
2.2.7	Programa de auditoria.....	
2.2.8	Procedimientos cuando se puede confiar en los controles específicos.....	93 94
2.2.9	Revisión de la estrategia de auditoria.....	96
2.2.10	Pruebas de cumplimiento.....	98
2.2.11	Cartas de confirmación.....	
2.2.12	Resultado del estudio y evaluación del control interno (Cuando Todavía se puede confiar en los controles específicos.....	99 101
2.2.12.1	Procedimientos sustantivos.....	
2.2.13	Resultado del estudio y evaluación del control interno (Cuando no es posible confiar en el sistema de control interno).....	104 105
2.2.13.1	Procedimientos sustantivos.....	106
2.2.14	Carta de sugerencias.....	107
2.2.15	Dictamen de auditoria.....	
<b>CAPITULO III: DIAGNOSTICO DE LOS REGISTROS CONTABLES Y DE AUDITORIA EXTERNA UTILIZADOS EN INVERSIONES HOSPITALARIAS S.A. DE C.V.....</b>		<b>110 110</b>
3.1	OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION.....	111
3.2	METODO DE LA INVESTIGACION.....	111
3.2.1	Método de investigación.....	111
3.2.2	Instrumentos de recolección de datos.....	112
3.3	GENERALIDADES DE LA FARMACIA CADER.....	112
3.3.1	Origen y evolución.....	114
3.3.2	Estructura organizativa .....	117

## INDICE

---

3.3.3	Misión.....	117
3.3.4	Visión.....	
3.4	MODALIDADES DE AUDITORIA EN INVERSIONES HOSPITALARIAS S.A. DE C.V. (FARMACIA CADER).....	117
3.4.1	Auditoria fiscal.....	119
3.4.2	Auditoria externa.....	
3.5	TRANSACCIONES COMERCIALES Y OPERACIONALES DE INVERSIONES HOSPITALARIAS S.A. DE C.V.....	125
3.6	REGISTROS CONTABLES Y ADMINISTRATIVOS DE FARMACIA CADER .....	130
3.6.1	Base legal aplicable.....	132
3.6.1.1	Código de Comercio.....	134
3.6.1.2	Libros y registros obligatorios llevados en Farmacia Cáder.....	
3.7	SISTEMA DE INFORMACION COMPUTARIZADO UTILIZADO EN LOS REGISTROS CONTABLES DE FARMACIA CADER .....	137
3.8	CONCLUSIONES.....	141
 <b>CAPITULO IV: GUÍA PARA LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA EN LAS EMPRESAS DEDICADAS A LA DISTRIBUCION DE MEDICAMENTOS EN LA CIUDAD DE SANTA ANA.....</b>		
4.1	DESCRIPCION DE LA GUIA PARA LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA.....	143
4.2	OBJETIVOS DE LA GUIA PARA LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA .....	144
4.3	ELABORACION DEL PROGRAMA DE AUDITORIA.....	145
4.4	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA POR AREAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.....	145
4.4.1	Efectivo y equivalentes.....	146
4.4.1.1	Definiciones.....	146

## INDICE

---

4.4.1.2	Objetivos del auditor.....	147
4.4.1.3	Procedimientos de auditoria.....	147
4.4.1.3.1	Cobros.....	148
4.4.1.3.2	Desembolsos.....	148
4.4.1.4	Saldos de efectivo y equivalentes.....	150
4.4.1.5	Desglose de cuentas en el efectivo y equivalentes.....	150
4.4.1.6	Programa de auditoria.....	152
4.4.1.7	Cuestionario de control interno.....	155
4.4.2	Cuentas por Cobrar.....	155
4.4.2.1	Definición.....	155
4.4.2.2	Objetivos del auditor.....	156
4.4.2.3	Sistemas de control.....	157
4.4.2.4	Procedimientos de auditoria.....	157
4.4.2.4.1	Balance de Comprobación.....	159
4.4.2.4.2	Confirmación de Cuentas por Cobrar.....	163
4.4.2.4.3	Cobrabilidad de las Cuentas por Cobrar.....	164
4.4.2.5	Presentación en los Estados financieros.....	166
4.4.2.6	Informes de los contadores.....	166
4.4.2.7	Muestreo estadístico de las Cuentas por Cobrar.....	167
4.4.2.8	Otros Procedimientos de auditoria.....	170
4.4.2.9	Programa de auditoria.....	171
4.4.2.10	Cuestionario de control interno.....	174
4.4.3	Inventarios.....	174
4.4.3.1	Definición.....	174
4.4.3.2	Objetivos de la auditoria.....	175
4.4.3.3	Inventario físico.....	177
4.4.3.4	Errores corrientes en la compilación.....	177
4.4.3.5	Fraudes que afectan a los inventarios.....	178
4.4.3.6	Valoración del inventario.....	180
4.4.3.7	Programa de auditoria.....	181

## INDICE

---

4.4.3.8	Cuestionario de control interno.....	190
4.4.4	Pasivo Corriente .....	190
4.4.4.1	Definición.....	190
4.4.4.2	Objetivos de la auditoria.....	191
4.4.4.3	Planificación de la auditoria del Pasivo Corriente.....	193
4.4.4.4	Control interno de las facturas a proveedores.....	194
4.4.4.5	Procedimientos de auditoria del Pasivo Corriente.....	195
4.4.4.6	Presentación en el Balance de Situación .....	195
4.4.4.6.1	Criterios para la presentación en el Balance de Situación.....	196
4.4.4.7	Programa de auditoria.....	197
4.4.4.8	Cuestionario de Control interno.....	200
4.4.5	Patrimonio .....	200
4.4.5.1	Definición.....	200
4.4.5.2	Control y auditoria interna.....	201
4.4.5.3	Objetivos de la auditoria.....	202
4.4.5.4	Presentación.....	203
4.4.5.5	Programa de auditoria.....	204
4.4.5.6	Cuestionario de control interno.....	206
4.4.6	Ventas y Otros Ingresos.....	206
4.4.6.1	Definición.....	206
4.4.6.2	Objetivos de la auditoria.....	207
4.4.6.3	Procedimientos de auditoria.....	209
4.4.6.4	Revisión analitica de las ventas.....	210
4.4.6.5	Tipos de ventas.....	210
4.4.6.5.1	Ventas al contado.....	211
4.4.6.5.2	Ventas a crédito.....	212
4.4.6.6	Ajustes de ventas.....	212
4.4.6.6.1	Devoluciones sobre ventas.....	212
4.4.6.6.2	Descuentos sobre ventas.....	212
4.4.6.7	Presentación del Informe.....	213

## INDICE

---

4.4.6.8	Programa de auditoria.....	214
4.4.6.9	Cuestionario de Control Interno.....	215
4.4.7	Compras.....	215
4.4.7.1	Definición.....	215
4.4.7.2	Objetivo de la auditoria.....	217
4.4.7.3	Hallazgos e informe de auditoria.....	218
4.4.7.4	Programa de auditoria.....	218
4.4.7.5	Cuestionario de Control Interno.....	221
4.4.8	Gastos de Operación y Otros Gastos.....	221
4.4.8.1	Definición.....	221
4.4.8.2	Objetivos de la auditoria.....	222
4.4.8.3	Alcance del examen .....	222
4.4.8.4	Procedimientos de auditoria.....	223
4.4.8.5	Técnicas de auditoria.....	224
4.4.8.6	Documentación de auditoria.....	225
4.4.8.7	Programa de auditoria.....	226
4.4.8.8	Cuestionario de Control Interno.....	230
4.4.9	Conclusión de auditoria.....	230
4.4.9.1	La Aclaración de las Cuentas.....	231
4.4.9.2	Documentación del proceso de aclaración.....	231
4.4.9.3	Normas de presentación de informes.....	232
	<b>BIBLIOGRAFIA</b>	234
	<b>ANEXOS</b>	238

## INTRODUCCION

Como es sabido la auditoría de estados financieros es una actividad privativa del Contador Público Académico que es llamado también Auditor y por su naturaleza se requiere que este profesional posea el conocimiento de las técnicas básicas para su aplicación, como son las Normas Internacionales de Auditoria, En nuestros días, cada vez cobra mayor importancia la necesidad en las empresas para dictaminar su información financiera y fiscal. Por ello el Auditor se ha convertido en uno de los asesores más importantes de la administración, por la visión que tiene de todas las áreas. De hecho su dictamen es utilizado para la toma de decisiones acerca de proveedores, bancos e inversionistas principalmente.

Por eso es importante que el Auditor este en constante capacitación y actualización de los nuevos lineamientos de la profesión para poder responder a las exigencias de información de las empresas. El trabajo esta enfocado en aquellas empresas que se dedican a la distribución de medicamentos en la ciudad de Santa Ana, tomando como campo de investigación la empresa Inversiones Hospitalarias, S.A. de C.V. conocida comercialmente como Farmacia Cáder.

El capítulo I tiene como propósito proporcionar los conceptos y elementos teóricos necesarios para entender el medio ambiente en que generalmente se desarrolla el trabajo del Auditor y que le dan sentido a su profesión.

En el capítulo II se presentan las Normas Internacionales de Auditoría (NIA's) así como sus principios básicos y procedimientos esenciales que los gobiernan, junto con lineamientos en forma de material explicativo, se explica cada una de las etapas del proceso de ejecución de una auditoria.

El capítulo III muestra la evaluación de la Auditoría y de los procedimientos contables realizados a Inversiones Hospitalarias S.A. (Farmacia Cáder) con el propósito de conocer a profundidad los problemas a los que se enfrenta el auditor y las necesidades de información de la empresa.

Y finalmente en el capítulo IV se da una guía al auditor, que incluye programas por áreas a revisar, metodología a seguir y la redacción de los informes de Auditoría, junto con recomendaciones que se consideran oportunas.

La intención es que todo profesional aplique de forma práctica todas las normas y procedimientos de la auditoría para elevar el nivel profesional tan necesario en la actualidad para que las empresas cuenten con profesionales exitosos que las asesoren en la búsqueda de una mayor eficiencia operacional, administrativa y contable para el crecimiento de nuestro país.

## **CAPITULO I**

### **ASPECTOS GENERALES DE LA AUDITORIA**

Los temas que se presentan en este capítulo tienen como propósito proporcionar los elementos necesarios para entender el medio ambiente en que generalmente se desarrolla el trabajo de auditoría. Los conceptos básicos constituyen una de las fuentes principales que conforman y le dan sentido a la labor del auditor. La pronta aprehensión de estos conceptos y procedimientos básicos es esencial para comprender lo que la auditoria es de manera integral. Los siguientes temas contribuyen al desarrollo de esta finalidad.

#### **1.1 DEFINICIONES DE AUDITORIA.**

Auditoría es una revisión analítica del control interno y los registros contables de una empresa u otra unidad económica, que es efectuada por un Contador Publico Colegiado que luego precede a emitir su opinión a cerca de la corrección de las transacciones efectuadas por la empresa y la exactitud de sus estados económicos y financieros preparados por la empresa de acuerdo con las Normas Internaciones de Contabilidad.

Auditoría es un examen para averiguar y determinar la exactitud, integridad y autenticidad de los estados económicos y financieros, expedientes y documentos de una empresa, esta auditoría se lleva a cabo con la intención de presentar a los órganos de control respectivos y publicar dichos estados financieros que constituyen declaración de la Gerencia y que presentan con equidad la situación financiera a una fecha determinada y los resultados de las operaciones durante un lapso de tiempo.

La auditoría, es un proceso analítico que consiste en la revisión de las operaciones que aparecen en los estados financieros y las cuentas de las que se tomaron los datos para formar esos estados, siguiendo el proceso de las transacciones desde los documentos y los libros de registro.

La auditoría, implica un examen de los libros y documentos con el fin de precisar si son correctos los estados económicos y financieros elaborados y si estos

racionalmente presentan o no, la situación económica y los resultados de las operaciones de la empresa a examinar.

La auditoría, en general trata de determinar la confiabilidad o no de los estados y sus registros contables que los fundamentan. Vale decir que la auditoría es un examen dedicado a descubrir si los estados económicos y financieros realmente presentan o no, la situación económica y los resultados de las operaciones de la empresa a examinar.

En consecuencia podemos decir, que la Auditoria, es una investigación o revisión analítica de los libros, comprobantes y otros documentos que respaldan la información expuesta en los estados económicos y financieros de una empresa o entidad, llevado como base para formular la opinión del auditor sobre la presentación razonable y equitativa de la situación financiera y de los resultados de las operaciones, con el fin de prepara un informe escrito en el cual el auditor expone los resultados de su investigación o examen.

También podemos decir, que Auditoria, es el examen de los documentos, registros, informes, sistemas de control interno, procedimientos financieros y otras evidencias para uno o más de los propósitos siguientes:

- 1 Determinar si los estados económicos y financieros preparados y basados en las cuentas contables, presentan razonablemente la posición financiera y los resultados obtenidos por la empresa o entidad, de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad Financiera aplicadas sobre bases uniformes con las del año anterior.
- 2 Determinar la propiedad, legalidad y veracidad matemática de las transacciones económicas de la empresa o entidad.
- 3 Determinar si han sido registradas debidamente todas las operaciones efectuadas por la empresa o entidad.

Determinar la exactitud y responsabilidad administrativa y económica de los funcionarios que tienen a su cargo la empresa o entidad, y del personal que en ella labora.

### 1.1.1 ANTECEDENTES.

La auditoría es una de las aplicaciones de los principios científicos de la contabilidad, basada en la verificación de los registros patrimoniales de las haciendas, para observar su exactitud; no obstante, este no es su único objetivo.

Su importancia es reconocida desde los tiempos más remotos, teniéndose conocimientos de su existencia ya en las lejanas épocas de la civilización sumeria. Acreditarse, todavía, que el término auditor evidenciando el título del que practica esta técnica, apareció a finales del siglo XVIII, en Inglaterra durante el reinado de Eduardo I. En diversos países de Europa, durante la edad media, muchas serán las asociaciones profesionales, que se encargaban de ejecutar funciones de auditorías, destacándose entre ellas los consejos Londinenses (Inglaterra), en 1310, el Colegio de Contadores, de Venecia (Italia), 1,581.

La revolución industrial llevaba a cabo en la segunda mitad del siglo XVIII, imprimió nuevas direcciones a las técnicas contables, especialmente a la auditoría, pasando a atender las necesidades creadas por la aparición de las grandes empresas (donde la naturaleza es el servicio es prácticamente obligatorio).

Sé preanunció en 1,845 o sea, poco después de penetrar la contabilidad de los dominios científicos y ya el “Railway Companies Consolidation Act” obligaba la verificación anual de los balances que debían hacer los auditores.

También en los Estados Unidos de Norteamérica, una importante asociación publicó diversos reglamentos, de los cuales el primero que conocemos data de octubre de 1939 en tanto otros consolidaron las diversas normas en diciembre de 1939, marzo de 1941, junio de 1942 y diciembre de 1943.

El futuro de nuestro país que prevee para la profesión contable en el sector auditoría es realmente muy grande, razón por la cual deben crearse, en nuestro círculo de enseñanza cátedra para el estudio de la materia, incentivando el aprendizaje y asimismo organizarse cursos similares a los que en otros países se realizan.

La Profesión Contable, se ha desarrollado prácticamente en el transcurso de un período de tiempo relativamente largo. En Italia del siglo XV se conocían las técnicas de la teneduría de libros, pero gran parte del estímulo inicial que recibió la profesión fue

evidente en el siglo XVII donde cada vez se hizo mas frecuente recurrir a personas expertas en la organización de los negocios y diestras en la teneduría de libros, para investigar quiebras, zanjar disputas respecto a cuentas, etc. En el siglo XIX un gran número de especialistas en la teneduría de libros establecidos en las Islas Británicas se trasladaron a los Estados Unidos a petición de inversionistas Británicos que tenían sus empresas establecidas en este país.

Durante los primeros 30 años del siglo XX, muchos factores contribuyeron al desarrollo de la contabilidad, ya que se trata de un período de rápido crecimiento industrial, y la profesión contable se acrecentó y expandió como consecuencia de este despegue industrial.

Adicionalmente el crecimiento económico, el desarrollo y auge de los mercados de valores, trajo consigo la necesidad de efectuar el análisis de los resultados obtenidos dándole credibilidad y confiabilidad a los informes emitidos sobre dichos análisis, como resultado de esta labor surgió un grupo de Profesionales Contables especialistas en estas tareas los que tomaron el nombre de Auditores.

Conforme creció y se desarrolló la profesión contable, la auditoría sufrió varios cambios tanto en sus objetivos como en sus técnicas usadas, un cambio importante que tuvo lugar en la auditoría fue el creciente énfasis en la revisión del control interno empleado en las empresas.

### **1.1.2 PUNTOS QUE ABARCA LA AUDITORIA.**

Esta especialidad lleva al Profesional Contador Público Académico a ejercerla con el máximo de amplitud, responsabilidad e independencia de criterio, para lo cual los puntos que requiere su estudio son:

#### **1.1.2.1 REVISIÓN DE LIBROS.**

Esta labor tiende a establecer si las operaciones han sido correctamente registradas, sin errores aritméticos o técnicos derivados de negligencia o de mala fe. La revisión periódica de los libros constituye para las empresas protección y seguridad. La revisión de libros puede ser mensual, trimestral, semestral o anual para los cuales se

contratará a un auditor para que efectúe exámenes especiales, con independencia de cualquier otro aspecto técnico como sería la certificación de balances.

#### **1.1.2.2 CERTIFICACIÓN DE BALANCES.**

En esta labor el auditor deberá revisar todas las operaciones efectuadas en un determinado ejercicio. En este caso la función del auditor se orienta con preferencia al estudio de las Cuentas del Activo, Pasivo y subdivisionarias de Pérdidas y Ganancias, verificando la exactitud de los valores en cantidades e importes y analizando el movimiento anterior de cada rubro, solamente cuando lo crea necesario.

#### **1.1.2.3 CERTIFICACIÓN DE OPERACIONES DETERMINADAS.**

Se reduce la labor del auditor en este caso a examinar la contabilidad de la empresa o entidad, para determinar la conformidad o veracidad de algunas operaciones o acciones concretas. En estas situaciones el auditor se limitará a revisar y verificar los registros contables y sus correspondientes.

#### **1.1.2.4 ORGANIZACIÓN DE SISTEMAS CONTABLES.**

El auditor en general concede las modalidades y Sistemas de Contabilidad que se puede aplicar a una determinada empresa o entidad, por ello sus servicios pueden ser solicitados para que organice y prepare un Sistema Contable, de administración y de control a utilizarse, esto al iniciarse las operaciones de la empresa o entidad.

#### **1.1.2.5 ORGANIZACIÓN DE UN SISTEMA DE FUNCIONAMIENTO.**

Los servicios profesionales del auditor pueden ser solicitados para cambiar o modernizar totalmente un sistema contable que ya se encuentra en funcionamiento, o bien para corregir ciertas fallas en su funcionamiento. El auditor procurara que el Sistema Contable sea eficiente, moderno y encuadrado dentro de los requisitos del control interno.

### **1.1.2.6 ASESORAMIENTO ECONÓMICO FINANCIERO.**

Esta función resulta de suma importancia para el auditor, ya que podrá sacar conclusiones concretas después del análisis a las actividades económicas que realiza la empresa, las mismas que servirán a la alta dirección de la empresa a tomar decisiones para mejorar la situación de la misma.

## **1.2 CLASIFICACIÓN DE AUDITORIA**

La auditoría dependiendo de su naturaleza la podemos clasificar en: a) auditoría interna y b) auditoría externa.

### **1.2.1 AUDITORIA INTERNA.**

Auditoría interna es una función independiente de evaluación, establecida dentro de una organización para examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la misma organización.

El trabajo de auditoría interna es un control organizacional cuya función consiste en medir y evaluar la eficiencia de otros controles.

La función de auditoría interna se presenta cuando cualquier persona se ocupa de revisar algo que ella misma hizo. En este punto, esta misma persona se pregunta qué tan bien lo ha hecho y tal vez evaluará la posibilidad de cómo hacerlo mejor si lo tuviera que hacer otra vez. Cuando una segunda persona se involucra a esta acción, la función se expande y se incluye la revisión de las actividades de segundas personas. En los negocios pequeños el dueño o el gerente revisarán lo que están haciendo sus empleados. Aquí la función de auditoría interna se está llevando a cabo como una actividad básica de la administración.

Sin embargo, como las operaciones en los negocios tienden a crecer en volumen y complejidad, no es práctico para el dueño o para la alta dirección tener un contacto más estrecho sobre las diferentes operaciones, para revisar que se estén llevando a cabo satisfactoriamente y con un alto grado de efectividad. En este momento, se tendrá que crear un sistema de supervisión que tratará de extender su vigilancia a través de ese

sistema en virtud de que le es cada vez más difícil asegurarse que sus negocios están funcionando correctamente.

La asignación del primer auditor interno generalmente se origina para satisfacer necesidades de operaciones básicas. Las primeras de estas necesidades de la dirección fueron las de verificar si los activos de la organización estaban adecuadamente protegidos; si las políticas y procedimientos de la organización estaban siendo respetados; y si los registros financieros eran confiables. A este primer auditor interno se le dio un enfoque de checador de cuentas y se le veía más como policía que como colaborador.

En los últimos tiempos, la situación planteada ha sufrido grandes cambios. Las operaciones en todo tipo de organización se han incrementado progresivamente, tanto en volumen como en complejidad; los problemas administrativos que en consecuencia se han dejado, presionan cada vez más a la alta dirección.

La evolución es natural; por consiguiente, la dirección ha contemplado la posibilidad de utilizar los servicios de la auditoría interna. En este momento, algunos empleados son movidos por toda la organización con el objetivo de obtener mejores resultados y beneficios de estos empleados con un incremento en costo relativamente bajo. Simultáneamente, los auditores internos percibieron la oportunidad de abrirse hacia nuevas áreas; y así orientaron su acción a ofrecer un mejor servicio a la dirección.

Los primeros auditores internos enfocaron su atención hacia la contabilidad y algunos aspectos de control financiero. Con el cambio, se fueron extendiendo a cubrir otras áreas no financieras.

La auditoría interna, como cualquier otra actividad en procesos de evolución, refleja un amplio panorama de diferentes acciones, operaciones y niveles que pueden cubrir.

### **1.2.1.1 FUNCIÓN DE LA AUDITORIA INTERNA EN LAS ORGANIZACIONES.**

Una base fundamental para comprender la naturaleza de la auditoría interna es el análisis de la relación que esta guarda con otras actividades de la organización. En

primer lugar, el trabajo de auditoría interna requiere ser independiente de las operaciones rutinarias de una empresa, prueba de ello es que si cualquier trabajo de revisión fuera suspendido en un momento dado, no afecta en absoluto la marcha normal de las operaciones del negocio.

La actividad del grupo de auditoría interna, en ocasiones, esta cubierto con acciones de tipo rutinario, por consiguiente, no se hace necesario efectuar revisiones complementarias.

Un segundo aspecto de importancia de la relación de auditoría interna con otras actividades de la organización, es que el auditor interno es un elemento de nivel staff y consecuentemente, por esta razón, no debe ocupar el papel y responsabilidades de otros empleados. De esta manera, la línea de mando o supervisión es responsable directa de sus acciones y de ninguna manera podrá descansar en el auditor interno.

Un último aspecto es el relativo al inevitable traslape de la auditoría interna con otras muchas actividades de cualquier organización. En principio, todo el personal de una empresa esta encomendado a realizar su trabajo con efectividad, procurando el máximo bienestar de ella en todas sus áreas. Esta filosofía va incrementándose de acuerdo a la escala organizacional, incluyendo las áreas staff. De esta manera, el grupo de análisis financiero, el grupo de investigación y desarrollo o cualquier otro grupo staff están obligados por ser los analistas y asesores en aspectos operacionales. Frecuentemente se crean grupos especiales de estudio e investigación para resolver problemas específicos de la dirección.

El grupo de auditoría interna es el único que esta completamente desligado del binomio: componentes de operación y actividad staff, además, puede visualizar diferentes problemas desde su punto de vista independiente en términos de control en general. Abundando, los conocimientos que tiene el auditor en aspectos de control financiero le proporcionan mayores elementos para cubrir cualquier área operativa.

Ningún otro grupo en una empresa puede reunir las características de imparcialidad, espíritu de servicio a la organización y mayor capacidad en materia de control, incluyendo lo relativo a controles financieros, como el grupo de auditoría interna.

### **1.2.1.2 OBJETIVO Y NATURALEZA DE LA AUDITORIA INTERNA.**

El objetivo de la auditoría interna es prestar servicio a todos los miembros de la organización en el efectivo desempeño de sus responsabilidades, a través de proporcionarles análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría, e información relacionada con las actividades revisadas.

El objetivo también de la auditoría interna es la promoción de un efectivo control a un costo razonable.

Auditoría interna es una actividad independiente de evaluación establecida dentro de una organización como un servicio a la misma organización. Es un control cuyas funciones consisten en examinar y evaluar la adecuación y eficiencia de otros controles.

### **1.2.1.3 INDEPENDENCIA EN EL EJERCICIO DE AUDITORIA INTERNA.**

Los auditores internos deben ser independientes a las actividades que auditen., son independientes cuando llevan a cabo su trabajo libre y objetivamente. La independencia permite a los auditores internos el rendir juicios imparciales, esenciales para la propia conducción de las auditorías; esto se logra a través de la posición organizacional y la objetividad.

### **1.2.1.4 POSICIÓN ORGANIZACIONAL.**

La posición organizacional del departamento de auditoría interna debe ser lo suficientemente relevante para que le permita el cumplimiento de sus responsabilidades de auditoría.

Los auditores internos deben de contar con el apoyo de la administración y del consejo de administración para poder obtener así la cooperación de los auditores y poder llevar a cabo su trabajo libre de cualquier interferencia.

Al director del departamento de auditoría interna se le debe responsabilizar en lo individual dentro de la organización con suficiente autoridad para promover independencia y asegurar una amplia cobertura de auditoría, adecuadas consideraciones a los reportes de auditoría y apropiadas acciones a las recomendaciones de auditoría.

El director debe tener comunicación directa con el consejo de administración. La comunicación regular con el consejo ayuda a asegurar la independencia y provee los mecanismos para que auditor y consejo se mantengan informados de asuntos de interés mutuo.

La independencia crece cuando el consejo de administración concurre en la selección o remoción del director del departamento de auditoría interna.

El propósito, autoridad y responsabilidad del departamento de auditoría interna deben ser definidos por escrito en un documento formal. El director debe buscar la aprobación de este documento por parte de la administración y la aceptación del consejo de administración. El documento debe: a) establecer la posición del departamento dentro de la organización, b) autorizar el acceso a registros, personal y recursos físicos relevantes para la ejecución de las auditorías y c) definir el alcance de las actividades de auditoría interna.

El director de auditoría interna debe suministrar anualmente para aprobación de la administración y para información del consejo, un resumen de programa de auditorías del departamento, plantilla de personal y presupuesto de operación.

El director de auditoría interna debe suministrar periódicamente a la administración, reportes de actividades y anualmente al consejo de administración, o con la frecuencia que sea necesaria. Los reportes de actividades deben incluir aquellos hallazgos de auditoría que sean relevantes así como sus recomendaciones, y deben informar a la administración y al consejo cualquier desviación significativa al programa autorizado de auditoría, a la plantilla de personal y al presupuesto de operación, así como las razones de ello.

### **1.2.1.5 ALCANCE DE LA AUDITORIA INTERNA.**

El alcance de auditoría interna debe cubrir el examen y evaluación de la adecuación y eficiencia del sistema de control interno de la organización y la calidad de ejecución en el desempeño de las responsabilidades asignadas.

El propósito de revisar la adecuación del sistema de control interno es para asegurarse que el sistema establecido proporcionara una razonable seguridad de que los

objetivos y metas de la organización están siendo alcanzados en forma eficiente y económica. El propósito de revisar la eficiencia del sistema de control interno es para asegurarse que el sistema esta funcionando según lo planeado.

El propósito de revisar la calidad de ejecución es para asegurarse que lo objetivos y metas de la organización están siendo alcanzados.

Los objetivos primarios del control interno son para asegurar:

- 1 La confiabilidad e integridad de la información.
- 2 El cumplimiento con políticas, planes, procedimientos, leyes y reglamentaciones.
- 3 La salvaguarda de activos.
- 4 El económico y eficiente uso de los recursos.
- 5 El cumplimiento de los objetivos y metas establecidos para las operaciones o programas.

#### **1.2.1.6 INFORME DE AUDITORIA INTERNA**

Los informes son el medio por el cual diferentes personas, tanto internas como externas de la organización, evalúan el trabajo del auditor interno así como su contribución. El informe constituye también la más sólida evidencia acerca del carácter profesional de las actividades de auditoria interna. El informe de auditoria interna cumple muchas funciones altamente importantes, tanto para el auditor como para la administración. Estas funciones deben ser cuidadosamente consideradas durante el desarrollo de la auditoria y en la determinación de como redactar el documento indicado; incluyen entre otras las siguientes:

1. Conclusiones basadas en la auditoria. El informe sirve para sumar la evidencia obtenida durante la auditoria, con la presentación de hallazgos y conclusiones; representa el resultado final del trabajo de auditoria.
2. Reportar condiciones. El informe reporta a la organización un resumen de las principales áreas que requieren mejoras; esto es, el informe puede ser visto como una herramienta de que se vale la administración para conocer sus operaciones y para

evaluar su ejecución. El informe indica que áreas están bien y cuales pueden ser susceptibles de optimizar.

3. Marco de referencia de la acción administrativa. Las recomendaciones en el informe representan las conclusiones del auditor y las acciones que deben ser tomadas por la administración. Con base en las condiciones reportadas y en la identificación de causas, las recomendaciones sirven como marco de referencia para la toma de acciones para corregir deficiencias y mejorar las operaciones. El informe también tiene propósitos de referencia, tanto para la revisión de otras áreas de la organización como para dar seguimiento y poder determinar el grado de acciones correctivas adoptadas.

4. Aclarar puntos de vista del auditado. Es normal que el auditado trate de mitigar las circunstancias o aclarar algunas situaciones en las que esta en desacuerdo. Una clara posición del auditado y los comentarios del auditor ayudaran a puntualizar los criterios de la administración y proporcionaran bases para llegar a las decisiones que requieran las circunstancias.

El informe esta dirigido a la administración. Pero administración existe en muchos niveles, incluyendo la administración de los componentes organizacionales que están siendo revisados y la administración de alto nivel que es responsable por los mencionados componentes organizacionales. Cada grupo administrativo o gerencial tiene necesidades que mejor puedan servir a los intereses de la organización. El informe de resultados cubre muchos aspectos, se pueden describir los más importantes como sigue:

- 1 Informes orales.
2. Informes escritos intermedios.
3. Tipos de informe en forma de cuestionario.
4. Informes regulares escritos.
5. Resumen de informes escritos.

**1.2.1.6.1 PREPARACIÓN Y CONCLUSIÓN DEL INFORME DE AUDITORIA.**

a) Formato del informe: esto asegura que la información que se requerirá será obtenida al inicio de la auditoría, esto será una guía inmejorable para los auditores en el buen desempeño de su comisión. Los hallazgos serán desarrollados, completados e insertados en las propias secciones del informe, conjuntamente con los comentarios del auditado.

b) Delegación de la Redacción: se debe dar oportunidad de que sean los mismos auditores quienes redacten los hallazgos resultantes de su intervención, esto les dará mayor oportunidad de obtener experiencia, misma que es de alta importancia para su desarrollo.

c) Supervisión: el supervisor debe estar involucrado en el proceso de redacción desde el inicio de la auditoría, deberá estar atento a las tendencias para asegurarse la solidez de los hallazgos. El supervisor debe revisar también los papeles de trabajo y determinar si los auditores los están preparando de acuerdo a los lineamientos establecidos.

d) Discusión con el auditado: la discusión de los hallazgos con el personal de la organización conlleva un beneficio adicional, ayuda a llegar a acuerdos respecto a la implementación e acciones correctivas. Cuando este acuerdo se ha logrado, el auditor estará en condiciones de reducir el volumen de detalle a incluir en su reporte del hallazgo, reduciendo consecuentemente el tamaño del informe final.

**1.2.1.6.2 CRITERIOS PARA LA PRESENTACIÓN DE BUENOS INFORMES DE AUDITORIA.**

Es responsabilidad del auditor interno producir un informe que sea legible, entendible y persuasivo. El objetivo es contar con un informe que llame la atención de los administradores que son responsables por varias actividades, operaciones y que los pueda inducir a que presionen por acciones apropiadas. El objetivo también es producir un informe que se traduzca en respecto al esfuerzo de auditoría interna. Estos criterios profesionales incluyen los siguientes:

1. Toque profesional.
2. Exactitud.
3. Cortesía y tacto.
4. Consideración.

5. Persuasividad.
6. Estructura de las oraciones.
7. Párrafos.
8. Elección de palabras.
9. Buena gramática y redacción.
10. Proceso y compaginado.

#### **1.2.1.7 CONCLUSIONES SOBRE LA AUDITORIA INTERNA.**

Auditoría interna es una función independiente de evaluación establecida dentro de una organización para examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la misma organización. El objetivo de la auditoría interna es prestar servicio a todos los miembros de la organización en el efectivo desempeño de sus responsabilidades, a través de proporcionales análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría e información relacionada con las actividades revisadas.

Los miembros de la organización a quienes sirve la auditoría interna incluyen a la dirección y al consejo de administración. Los auditores internos tienen la responsabilidad ante ambos de proporcionarles información acerca de lo adecuado y eficiente que es la propia organización, su sistema de control interno y la calidad en la ejecución. La información suministrada a cada uno puede diferir en cuanto a la forma y al detalle, dependiendo de los requerimientos y necesidades de la dirección o del consejo.

El departamento de auditoría interna forma parte integral de la organización y funciona bajo las políticas establecidas por la dirección y el consejo de administración.

La independencia requiere de aclaración. Los auditores internos deben ser independientes a las actividades que auditan. Esa independencia permite a los auditores llevar a cabo su trabajo con libertad y objetividad. Sin independencia no se pueden alcanzar los resultados deseados de auditoría interna.

### **1.2.2 AUDITORIA EXTERNA**

Aplicando el concepto general, se puede decir que la Auditoría Externa es el examen crítico, sistemático y detallado de un sistema de información de una unidad económica, realizado por un Contador Público sin vínculos laborales con la misma, utilizando técnicas determinadas y con el objeto de emitir una opinión independiente sobre la forma como opera el sistema, el control interno del mismo y formular sugerencias para su mejoramiento. El dictamen u opinión independiente tiene trascendencia a los terceros, pues dá plena validez a la información generada por el sistema ya que se produce bajo la figura de la Fe Pública, que obliga a los mismos a tener plena credibilidad en la información examinada.

La Auditoría Externa examina y evalúa cualquiera de los sistemas de información de una organización y emite una opinión independiente sobre los mismos, pero las empresas generalmente requieren de la evaluación de su sistema de información financiero en forma independiente para otorgarle validez ante los usuarios del producto de este, por lo cual tradicionalmente se ha asociado el término Auditoría Externa a Auditoría de Estados Financieros, lo cual como se observa no es totalmente equivalente, pues puede existir Auditoría Externa del Sistema de Información Tributario, Auditoría Externa del Sistema de Información Administrativo, Auditoría Externa del Sistema de Información Automático etc.

La Auditoría Externa o Independiente tiene por objeto averiguar la razonabilidad, integridad y autenticidad de los estados, expedientes y documentos y toda aquella información producida por los sistemas de la organización.

Una Auditoría Externa se lleva a cabo cuando se tiene la intención de publicar el producto del sistema de información examinado con el fin de acompañar al mismo una opinión independiente que le dé autenticidad y permita a los usuarios de dicha información tomar decisiones confiando en las declaraciones del auditor.

Una auditoría debe hacerla una persona o firma independiente de capacidad profesional reconocidas. Esta persona o firma debe ser capaz de ofrecer una opinión imparcial y profesionalmente experta acerca de los resultados de auditoría, basándose en

el hecho de que su opinión ha de acompañar el informe presentado al término del examen y concediendo que pueda expresarse una opinión basada en la veracidad de los documentos y de los estados financieros y en que no se imponga restricciones al auditor en su trabajo de investigación.

Bajo cualquier circunstancia, un Contador profesional acertado se distingue por una combinación de un conocimiento completo de los principios y procedimientos contables, juicio certero, estudios profesionales adecuados y una receptividad mental imparcial y razonable.

### **1.3 RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR**

En el entorno actual de los negocios, el auditor suele prestar gran variedad de servicios, como pueden ser los de asesoría fiscal, asesoría para la dirección y el más tradicional el de auditoría, todas estas funciones exponen al auditor a una responsabilidad legal la que frecuentemente genera litigios en contra.

El auditor debe reconocer su responsabilidad con la junta de accionistas, por lo que debe incluir las actividades de la misma dirección dentro del alcance de su trabajo, debiendo informar sobre ello a la junta de accionistas

#### **1.3.1 DISPOSICIONES DEL CÓDIGO DE COMERCIO Y SU APLICACIÓN EN LA AUDITORÍA**

A continuación se pretende mostrar las bases presentes y los límites de la responsabilidad profesional aplicable a los auditores que ejercen su profesión en una sociedad.

##### **1.3.1.1 NOMBRAMIENTO DEL AUDITOR**

El nombramiento del auditor, es un punto importante que las sociedades deben tratar. Para el caso de las sociedades de personas, éstas lo hacen en junta general ordinaria de socios; y para el caso de las sociedades de capital, lo nombran en junta general ordinaria de accionistas.

Para las sociedades de personas el Código de Comercio en el artículo 117 romano IV y V establece lo siguiente:

Designar al auditor y en caso de haber lugar elegir el consejo de vigilancia. Fijará la remuneración de los gerentes y el auditor.

Para las sociedades de capital en el Código de Comercio art. 223 romano II y III menciona que la junta general ordinaria se reunirá para tratar asuntos como:

El nombramiento y remoción de los administradores y el auditor.

Los emolumentos correspondientes a los administradores, y el auditor, cuando no hayan sido fijados en el pacto social.

En el art. 289 del Código de Comercio se establece que la vigilancia de la sociedad anónima, estará confiada a un auditor externo elegido por la junta general, la cual señalará también su remuneración.

#### **1.3.1.2 DESTITUCIONES DEL AUDITOR**

Los artículos de Código de Comercio relacionados con la destitución del auditor son:

Art.293 “La junta general podrá remover a los auditores en cualquier momento. También conocerá de sus renunciaciones, licencias o incapacidades y designará los suplentes o los sustitutos”.

Es decir que el auditor puede ser removido por la junta general según lo estime conveniente, ya sea por cumplimiento del plazo, para el que fue nombrado o por haber cometido alguna falta en la que se afecta directamente a la sociedad.

#### **1.3.1.3 FACULTADES Y OBLIGACIONES DEL AUDITOR**

En el Código de Comercio se establecen las diferentes facultades y obligaciones que se le atribuyen al auditor; las cuales son:

I. Cerciorarse de la constitución y vigencia de las sociedades.

El auditor debe revisar la escritura social constitutiva para verificar el cumplimiento de los requisitos que se establecen en el artículo 22 del Código de Comercio.

En el caso de las empresas individuales de responsabilidad limitada el auditor debe verificar en la escritura pública de constitución que el inventario esté certificado por el auditor.

En cuanto a la vigencia el auditor debe verificar que el plazo establecido en la escritura social no ha expirado.

- II. Cerciorarse de la constitución y subsistencia de la garantía de los administradores y tomar las medidas necesarias para corregir cualquier irregularidad.

Debe revisar en la escritura de constitución de la sociedad que exista una cláusula que contenga el régimen de administración de la sociedad, con expresión de los nombres, facultades y obligaciones de los organismos respectivos (Art. 22 Inc. 2º romano IX).

- III. Exigir a los administradores un balance mensual comprobatorio.

- IV. Comprobar las existencias físicas de los inventarios.

- V. Inspeccionar una vez al mes por lo menos los libros y papeles de la sociedad, así como la existencia en caja.

El auditor deberá verificar que las operaciones se estén asentando diariamente y que la contabilidad sea clara; que esté en orden cronológico, sin blancos, interpolaciones, raspaduras ni tachaduras, y sin presentar señales de alteración. (Art. 439 Inc.1º del Código del Comercio).

En el caso de que existan errores u omisiones debe verificar que se haya realizado el oportuno asiento de rectificación. (Art. 439 Inc. 2º del Código de Comercio).

- VI. Revisar el balance anual, rendir el informe correspondiente en los términos que establece la ley y autorizarlo al darle su aprobación.

“El balance y el estado de pérdidas y ganancias, deberá incluirse en términos improrrogables de tres meses a partir de las clausura del ejercicio social; estará a cargo del administrador único o de la junta directiva y será entregado al auditor con los documentos anexos justificativos del mismo dentro del plazo indicado”

“El auditor, en el término de treinta días contados desde que reciba el balance y anexos formulará dictamen sobre el mismo con todas las observaciones y proporciones que juzgue convenientes”.

Dentro de los cinco meses que sigan a la clausura del ejercicio social, el auditor deberá presentar el informe de auditoría, dicho informe se presenta en junta general ordinaria de accionistas (Art. 223 del Código de Comercio)

VII. Someter a conocimiento de la administración social y hacer que se inserten en la agenda de la junta general de accionistas los puntos que crea pertinentes.

Alguno de estos puntos son:

El auditor debe dar a conocer que cuando existieren pérdidas de más de las tres cuartas partes del capital, si los accionistas no efectuaren aportaciones suplementarias que mantengan por lo menos, en un cuarto el capital social. (Art. 187, romano III)

VIII. Convocar las juntas generales ordinarias y extraordinarias de accionistas, en caso de omisión de los administradores y en cualquier otro en que lo juzgue conveniente.

Algunos de los puntos que se tratan en las juntas generales extraordinarias y que se establecen en el art. 224 del Código de Comercio son:

Modificación del pacto social.

Emisión de obligaciones negociables o bonos (en el caso de las sociedades de capital).

En el artículo 222 del Código de Comercio se establecen los aspectos a tratar en juntas generales ordinarias; estos son:

El nombramiento y remoción de los administradores y del auditor, según el caso.

Distribución de las utilidades.

IX. Asistir con voz, pero sin voto a las juntas generales de los accionistas.

X. En general comprobar en cualquier tiempo las operaciones de la sociedad.

#### **1.3.1.4 ATRIBUCIONES DEL AUDITOR**

El auditor goza de ciertas facultades dentro de las sociedades que esté auditando. Según el Código de Comercio los artículos referidos a tal situación son:

Para efectos de disminución del capital social en el Art. 182 del Código de Comercio dice: el auditor externo de la sociedad elaborará previa verificación, un inventario en el que se aprecian los bienes sociales al precio promedio en plaza emitiendo certificación del mismo; debiendo enviar dicha certificación dentro de los tres días hábiles siguientes de efectuado a la oficina que ejerza la vigilancia del Estado.

La atribución del auditor en este caso es elaborar un inventario físico de todos los bienes que posee la sociedad.

Artículo 196 inciso 1º: Las aportaciones en especie serán efectuadas según valúo hecho previamente por el auditor autorizado emitiendo certificación del mismo, debiendo enviar dicha certificación dentro de los tres días hábiles siguientes de efectuado, a la oficina que ejerce la vigilancia del Estado.

El auditor lo que deberá realizar es un valúo; es decir que antes de aceptar una aportación en especie es necesario que realice el valúo de los bienes que se pretende entregar.

Artículo 286, inciso 3º: “Una vez aprobado el Balance y el estado de pérdidas y ganancias, certificados por el Auditor, el Balance deberá inscribirse en el Registro de Comercio para que surta efectos frente a terceros”.

La atribución a la que se hace mención en el artículo 286 del Código de Comercio es que el auditor certifica, deberá certificar los Balances para inscribirlos en el Registro de Comercio.

Artículo 323, inciso 3º: “Para la transformación de una sociedad de personas a una de capital, previamente deberá efectuarse un valúo por el auditor autorizado, emitiendo certificación del mismo debiendo enviar dicha certificación dentro de los tres días hábiles siguientes de efectuado a la oficina que ejerza la vigilancia del Estado. Igual requisito deberá cumplirse para la ejecución del acuerdo de fusión de sociedades de esas naturalezas. Dicho valúo se hará constar en escritura social”.

Art. 358 literal e) del Código de Comercio. El Contador Público autorizado en el país puede certificar balance inicial de la sociedad extranjera o de la sociedad que se pretende, en el cual se refleje su capital social.

Deben ser certificados por el auditor los balances de fin de ejercicio de los comerciantes cuyo activo exceda a trescientos mil colones. (Art. 474, inciso 1°).

Las sociedades de capital y empresas individuales de Responsabilidad Limitada están obligadas a presentar sus balances generales al Registro de Comercio para su inscripción, debidamente firmados por el representante legal, el contador y el auditor externo. (Art. 474, inciso 2°).

Para constituir una empresa de Responsabilidad Limitada, será necesario hacer un inventario de todos los bienes que formarán el patrimonio, el inventario será certificado por un auditor externo debidamente autorizado de conformidad a la ley (Ley del Ejercicio de la Contaduría Pública), a falta de éste la empresa no podrá constituirse. (Art. 602 del Código de Comercio).

No podrán formar parte del patrimonio de la empresa de responsabilidad limitada, los títulos valores que hayan sido objeto de algún procedimiento de cancelación, así como los créditos que no sean satisfactorios para el auditor, por considerar que el deudor tiene insuficiente solvencia económica. (Art. 604 del Código de Comercio).

### **1.3.2 FUNCIONES GENERALES DEL AUDITOR.**

Para ordenar e imprimir cohesión a su labor, el auditor cuenta con una serie de funciones tendientes a estudiar, analizar y diagnosticar la estructura y funcionamiento general de una organización.

Las funciones tipos del auditor son:

- 1 Estudiar la normatividad, misión, objetivos, políticas, estrategias, planes y programas de trabajo.
- 2 Desarrollar el programa de trabajo de una auditoría.
- 3 Definir los objetivos, alcance y metodología para instrumentar una auditoría.
- 4 Captar la información necesaria para evaluar la funcionalidad y efectividad de los procesos, funciones y sistemas utilizados.
- 5 Recabar y revisar estadísticas sobre volúmenes y cargas de trabajo.

- 6 Diagnosticar sobre los métodos de operación y los sistemas de información.
- 7 Detectar los hallazgos y evidencias e incorporarlos a los papeles de trabajo.
- 8 Respetar las normas de actuación dictadas por los grupos de filiación, corporativos, sectoriales e instancias normativas y en su caso, globalizadoras.
- 9 Proponer los sistemas administrativos y las modificaciones que permitan elevar la efectividad de la organización.
- 10 Analizar la estructura y funcionamiento de la organización en todos sus ámbitos y niveles.
- 11 Revisar el flujo de datos y formas.
- 12 Considerar las variables ambientales y económicas que inciden en el funcionamiento de la organización.
- 13 Analizar la distribución del espacio y el empleo de equipos de oficina.
- 14 Evaluar los registros contables e información financiera.
- 15 Mantener el nivel de actuación a través de una internacional y revisión continua de avances.
- 16 Proponer los elementos de tecnología de punta requeridos para impulsar el cambio organización.
- 17 Diseñar y prepara los reportes de avance e informes de una auditoría.

#### **1.3.2.1 CONOCIMIENTOS QUE DEBE POSEER.**

Es conveniente que el equipo auditor tenga una preparación acorde con los requerimientos de una auditoría administrativa, ya que eso le permitirá interactuar de manera natural y congruente con los mecanismos de estudio que de una u otra manera se empleará durante su desarrollo.

Atendiendo a estas necesidades es recomendable apreciar los siguientes niveles de formación:

- 1 **Académica.** Estudios en el ámbito técnico, licenciatura o postgrado en administración, informática, comunicación, ciencias políticas, administración pública, relaciones industriales, ingeniería industrial, psicología, pedagogía, ingeniería en sistemas, contabilidad, derecho, relaciones internacionales y diseño gráfico. Otras especialidades como actuaría, matemáticas, ingeniería y arquitectura, pueden contemplarse siempre y cuando hayan recibido una capacitación que les permita intervenir en el estudio.
- 2 **Complementaria.** Instrucción en la materia obtenida a lo largo de la vida profesional por medio de diplomados, seminarios, foros y cursos, entre otros.
- 3 **Empírica.** Conocimiento resultante de la implementación de auditorías en diferentes instituciones sin contar con un grado académico.
- 4 **Otros.** Adicionalmente, deberá saber operar equipos de cómputo y de oficina, y dominar el o los idiomas que sean parte de la dinámica de trabajo de la organización bajo examen. También tendrán que tener en cuenta y comprender el comportamiento organizacional cifrado en su cultura. Una actualización continua de los conocimientos permitirá al auditor adquirir la madurez de juicio necesaria para el ejercicio de su función en forma prudente y justa.

### 1.3.2.2 HABILIDADES Y DESTREZAS.

En forma complementaria a la formación profesional, teórica y práctica, el equipo auditor demanda de otro tipo de cualidades que son determinantes en su trabajo, referidas a recursos personales producto de su desenvolvimiento y dones intrínsecos a su carácter.

La expresión de estos atributos puede variar de acuerdo con el modo de ser y el debe ser de cada caso en particular, sin embargo es conveniente que, quien se dé a la tarea de cumplir con el papel de auditor, sea poseedor de las siguientes características:

- 1 Actitud positiva.
- 2 Estabilidad emocional
- 3 Objetividad.
- 4 Sentido institucional.
- 5 Saber escuchar.
- 6 Creatividad.
- 7 Respeto a las ideas de los demás.
- 8 Mente analítica.
- 9 Conciencia de los valores propios y de su entorno.
- 10 Capacidad de negociación.
- 11 Imaginación.
- 12 Claridad de expresión verbal y escrita.
- 13 Capacidad de observación.
- 14 Iniciativa.
- 15 Discreción.
- 16 Facilidad para trabajar en grupo.
- 17 Comportamiento ético.

### **1.3.2.3 EXPERIENCIA.**

Uno de los elementos fundamentales que se tiene que considerar en las características del equipo, es el relativo a su experiencia personal de sus integrantes, ya que de ello depende en gran medida el cuidado y diligencia profesionales que se emplean para determinar la profundidad de las observaciones.

Por la naturaleza de la función a desempeñar existen varios campos que se tiene que dominar:

- 1 Conocimiento de las áreas sustantivas de la organización.
- 2 Conocimiento de las áreas adjetivas de la organización.
- 3 Conocimiento de esfuerzos anteriores.
- 4 Conocimiento de casos prácticos.

- 5 Conocimiento derivado de la implementación de estudios organizacionales de otra naturaleza.
- 6 Conocimiento personal basado en elementos diversos.

#### **1.3.2.4 RESPONSABILIDAD PROFESIONAL.**

El equipo auditor debe realizar su trabajo utilizando toda su capacidad, inteligencia y criterio para determinar el alcance, estrategia y técnicas que habrá de apocar en una auditoría, así como evaluar los resultados y presentar los informes correspondientes.

Para este efecto, debe de poner especial cuidado en:

- 1 Preservar la independencia mental.
- 2 Realizar su trabajo sobre la base de conocimiento y capacidad profesional adquiridos.
- 3 Cumplir con las normas o criterios que se le señalen.
- 4 Capacitarse en forma continua.

También es necesario que se mantenga libre de impedimentos que resten credibilidad a sus juicios, porque debe preservar su autonomía e imparcialidad al participar en una auditoría.

Es conveniente señalar, que los impedimentos a los que normalmente se puede enfrentar son: personales y externos.

Los primeros, corresponden a circunstancias que recaen específicamente en el auditor y que por su naturaleza pueden afectar su desempeño, destacando las siguientes:

- 1 Vínculos personales, profesionales, financieros u oficiales con la organización que se va a auditar.
- 2 Interés económico personal en la auditoría.
- 3 Corresponsabilidad en condiciones de funcionamiento incorrectas.
- 4 Relación con instituciones que interactúan con la organización
- 5 Ventajas previas obtenidas en forma ilícita o antiética.

Los segundos están relacionados con factores que limitan al auditor a llevar a cabo su función de manera puntual y objetiva como son:

- 1 Injerencia externa en la selección o aplicación de técnicas o metodologías para la ejecución de la auditoría.
- 2 Interferencia con los órganos internos de control.
- 3 Recursos limitados para desvirtuar el alcance de la auditoría.
- 4 Presión injustificada para propiciar errores inducidos.

En estos casos, tiene el deber de informar a la organización para que se tomen las providencias necesarias.

Finalmente, el equipo auditor no debe olvidar que la fortaleza de su función esta sujeta a la medida en que afronte su compromiso con respeto y en apego a normas profesionales tales como:

- 1 Objetividad. Mantener una visión independiente de los hechos, evitando formular juicios o caer en omisiones, que alteren de alguna manera los resultados que obtenga.
- 2 Responsabilidad. Observar una conducta profesional, cumpliendo con sus encargos oportuna y eficientemente.
- 3 Integridad. Preservar sus valores por encima de las presiones.
- 4 Confidencialidad. Conservar en secreto la información y no utilizarla en beneficio propio o de intereses ajenos.
- 5 Compromiso. Tener presente sus obligaciones para consigo mismo y la organización para la que presta sus servicios.
- 6 Equilibrio. No perder la dimensión de la realidad y el significado de los hechos.
- 7 Honestidad. Aceptar su condición y tratar de dar su mejor esfuerzo con sus propios recursos, evitando aceptar compromisos o tratos de cualquier tipo.
- 8 Institucionalidad. No olvidar que su ética profesional lo obliga a respetar y obedecer a la organización a la que pertenece.
- 9 Criterio. Emplear su capacidad de discernimiento en forma equilibrada.
- 10 Iniciativa. Asumir una actitud y capacidad de respuesta ágil y efectiva.

- 11 Imparcialidad. No involucrarse en forma personal en los hechos, conservando su objetividad al margen de preferencias personales.
- 12 Creatividad. Ser propositivo e innovador en el desarrollo de su trabajo.

## **1.4 PAPELES DE TRABAJO**

### **1.4.1 DEFINICION**

Los papeles de trabajo son el registro que el auditor mantiene de los procedimientos seguidos, las pruebas efectuadas, la información obtenida y las conclusiones alcanzadas en la auditoría. En consecuencia, los papeles de trabajo pueden incluir programas, análisis, memorándums, cartas de confirmación y representación, extractos y/o copias de documentos y tablas o comentarios preparados u obtenidos por el auditor. Parte de esta información puede presentarse en forma de datos impresos en cinta magnética, película u otros medios.

### **1.4.2 OBJETIVOS Y FUNCIONES DE LOS PAPELES DE TRABAJO.**

Los papeles de trabajo deben contener datos que ilustren los puntos necesarios para poder proporcionar la documentación suficiente como para poder demostrar que los registros fundamentales están de acuerdo o se ajustan a los estados financieros que han sido estudiadas

#### **1.4.2.1 OBJETIVOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO.**

Coincidencia entre los datos de los registros e informes. Un componente básico en la documentación recopilada es un extracto o copia de la información subyacente que se encuentra en los registros de la entidad objeto de estudio. Es fundamental que los papeles de trabajo proporcionen una vía de acceso o permitan ajustar algunas informaciones en el informe final sobre el carácter de la entidad de la que el auditor debe expresar su opinión. El ejemplo más corriente de esta vía de acceso o ajuste lo constituye el balance de comprobación de los registros de la entidad que sirvan para confeccionar un estado financiero durante el curso de la revisión efectuada por el auditor, los representantes de la entidad podrían proponer o aceptar la introducción de determinados ajustes o reclasificaciones en los saldos de las cuentas. Además, los

papeles de trabajo pueden contener hojas de trabajo de consolidación o de combinación que no son registros permanentes fundamentales de la entidad y por lo tanto los papeles de trabajo del auditor deben presentar claramente que existe una coincidencia entre la información del informe final y los registros del cliente.

La documentación presentada en los papeles de trabajo para constatar el cumplimiento del trabajo variará en cantidad, tipo y contenido, dependiendo de las circunstancias, pero el auditor debería tener presente que tal documentación proporciona los documentos justificativos principales en lo que se refiere a su cumplimiento. Es necesario un programa o programas de auditoría escritos como prueba de la existencia de una planificación y supervisión suficientes. La forma y el grado de detalle del programa pueden variar, pero deben reflejar los resultados de las consideraciones de planificación y procedimientos realizados por el auditor. Deberían documentarse otros asuntos específicos dentro de los papeles de trabajo, como lo exigen las normas de auditoría generalmente aceptadas, cuyo contenido dependerá de las circunstancias. Los factores que influyen en el criterio del auditor independiente en lo que se refiere a cantidad, tipo y contenido de los papeles de trabajo en una auditoría concreta incluyen la naturaleza del informe del auditor; la naturaleza y estado de los registros del cliente; el grado de fiabilidad del sistema de control de contabilidad interno, y las necesidades de supervisión y revisión del trabajo en las circunstancias concretas.

### **1.4.2.2 FUNCIONES DE LOS PAPELES DE TRABAJO**

Los papeles de trabajo sirven de ayuda en la realización y revisión del trabajo del auditor. La preparación de suficientes papeles facilita la realización de varias fases del trabajo de auditoría.

Instrumento para la realización de los procedimientos. Los papeles del trabajo constituyen el medio en que se basa el auditor para realizar sus trabajos. Los diversos análisis, extractos y listas ya sean preparados por el cliente o por el auditor, sirven de base para ejecutar y registrar los pasos que el auditor considera apropiados en esas circunstancias. Este instrumento de trabajo sirve de ayuda también al auditor para realizar y coordinar todas las fases de la auditoría y constituye un registro de los trabajos

realizados y de los pendientes. En resumen, los papeles de trabajo sirven como comprobación final al comparar la coordinación de las conclusiones individuales a la conclusión global sobre la propiedad de la opinión en el informe final

La documentación sobre las consideraciones y conclusiones a que se ha llegado en el proceso de planificación, junto con el programa escrito resultante, constituyen la guía necesaria para permitir que los asistentes pueden realizar los trabajos sin tener que realizar una supervisión constante, a medida que se van acabando los diversos trabajos o se realizan las fases en un momento determinado, los papeles de trabajo constituyen un registro de la situación del trabajo, permitiendo al supervisor planificar y organizar las tareas restantes. También se facilita la revisión de los trabajos acabados o todavía en curso, permitiendo introducir correcciones y resolver las preguntas y problemas encontrados puntualmente. En algunas circunstancias, hay partes de los trabajos que se realizan en diversas ubicaciones de la empresa cliente, por diversas oficinas de la misma empresa de auditoría o incluso por otra diferente. La coordinación de la supervisión y revisión es análoga a la situación en que varios asistentes están bajo el control de un supervisor, siendo los papeles de trabajo una faceta fundamental a la hora de implementar un buen sistema de control.

Los papeles de trabajo constituyen una fuente de información para el entrenamiento y evaluación un punto de partida tangible para la evaluación del personal y su entrenamiento técnico. La capacidad para preparar unos papeles de trabajo exacto y conciso es por sí misma un aspecto importante en la estimación del rendimiento de un miembro del personal. Probablemente es todavía más importante el hecho de que los papeles de trabajo reflejan los procesos de ingenio y capacidad del auditor para resolver situaciones difíciles y enfrentarse a los diversos problemas encontrados. Los papeles de trabajo facilitan al supervisor la información necesaria para asegurar que se efectuó una revisión adecuada y mostrar en qué forma contribuyó cada uno de los miembros del personal. Además, se pueden identificar las deficiencias existentes y adoptarse las medidas necesarias para eliminarlas o se pueden concentrar los esfuerzos en mejorar el rendimiento.

Además los papeles de trabajo constituyen una fuente de información para evaluar la suficiencia de la revisión y la propiedad de las conclusiones finales y de la opinión que se ha de expresar. Este medio constituye la base para las revisiones realizadas por la persona o personas que tienen la última responsabilidad sobre la auditoría. La profundidad de las revisiones y su documentación dependerá en gran medida de los objetivos de la misma, su complejidad y el estado de los papeles de trabajo.

Una de las primeras cosas que el auditor hace cuando comienza un examen posterior es revisar los papeles de trabajo de los ejercicios anteriores. El programa que se siguió y las sugerencias para las próximas revisiones tendrán una importancia especial tanto en el caso de que la repita el mismo auditor como si es reemplazado. Pueden introducirse las modificaciones que sean necesarias, de acuerdo con el programa previsto, en vista de los resultados de auditoría de la revisión anterior. Se repetirán algunos de los formatos de programación, de forma que pueden copiarse y prepararse en el momento oportuno antes de que comience la auditoría. Las fuentes de información facilitadas en los papeles de trabajo de períodos anteriores y los comentarios de explicación de características inusuales del sistema de contabilidad servirán de guía al auditor en los exámenes posteriores.

### **1.4.3 TIPOS DE ARCHIVOS**

Dependiendo del tipo de auditoría, de las circunstancias variables, de las preferencias del auditor y de la firma de auditoría, variarán la naturaleza y contenido de los archivos. A continuación se presenta una descripción de los diversos tipos de archivos y su utilización. Debe aclararse a las personas encargadas de ellos la utilización y contenido que se prevee de los mismos. Debe traspasarse toda la información relacionada con un cliente a un archivo de seguridad, tan pronto como sea posible, para asegurar el control de acceso al mismo y para evitar la posible pérdida del contenido.

#### **1.4.3.1 ARCHIVOS PERMANENTE DE AUDITORIA**

El archivo permanente incluye aquellos papeles de trabajo que conservan su importancia de un año a otro. La información se ha acumulado de las auditorías en curso y de periodos anteriores y será necesaria en las futuras. El archivo permanente permite obtener una visión rápida del historial financiero y operaciones de la empresa. Resume brevemente las partidas recurrentes que deben revisarse, evitando la necesidad de tener que leer de nuevo dilatados documentos del cliente, año tras año. Además reduce el trabajo que lleva la auditoría de cuentas cuando se hayan registrado pocos cambios; las partidas del período actual pueden añadirse a un programa recurrente.

El auditor utiliza el archivo de papeles de trabajo del período anterior y el permanente para llevar a cabo la auditoría del período en curso. A medida que los trabajos avanzan se van añadiendo y tachando partidas no esenciales. Estas deberían eliminarse, manteniendo un registro referente a su eliminación o situación.

El contenido del archivo permanente varía según la firma, pero generalmente incluye los siguientes elementos:

1. Índice. Debería colocarse sobre la tapa o dentro de la misma una tabla en donde se incluya una lista impresa de los elementos que suelen incluirse en el archivo permanente. Los elementos de la lista pueden estar rodeados por un círculo, subrayados o pueden marcarse para saber que se han incluido en él, para hacer que el contenido del archivo esté ordenado de acuerdo con el índice pueden emplearse clasificadores o el sistema de confección de índices utilizado por la firma de auditoría.
2. Copias o extractos de la escritura de constitución y de los reglamentos de la sociedad.
3. Resúmenes de reuniones. Deberían incluirse copias o resúmenes relacionados con los asuntos contables tratados en las reuniones de los miembros del consejo de administración y accionistas que tengan relevancia continua.
4. Estructura de la organización. En esta sección deberían incluirse los detalles sobre la estructura de la organización y de las autoridades, normalmente en

forma de cuadro, que puede quedar suplementada por un memorando sobre relaciones informales. Junto con esto se suelen adjuntar listas de personas autorizadas para firmar talones, contratos, arrendamientos u otros documentos importantes. Las firmas que intervienen en otras operaciones suelen listarse en la documentación sobre control interno.

5. Asuntos financieros y contables. En esta lección se incluiría un catalogo de cuentas del cliente, manuales de procedimientos que cubran todas las fases pertinentes de las operaciones, un informe de los principios y normas de contabilidad y la documentación del sistema y controles de contabilidad.
6. Disposiciones financieras especiales y otros contratos. Estos asuntos de importancia a largo plazo pueden obligar al auditora a conservar en un archivo permanente las copias de los resúmenes de los contratos de alquiler existentes; de las patentes en vigor y un informe de políticas de patentes; los planes de pensiones, opciones, reparto de beneficios y bonificaciones y otros contratos o normas relacionados con la mano de obra; fondos de garantía, garantías, empréstitos u otros prestamos; estipulaciones sobre el capital social; acuerdos sobre el impuesto de explicación o derechos de patente; contratos de gestión; acuerdos con la bolsa; informes de inscripción y otros documentos similares relacionados con una sociedad mercantil; y cualesquiera otros contratos a largo plazo.
7. Demás información pertinente. El criterio profesional y personal permite determinar si otras informaciones tienen importancia continua y si se deben incluir en el archivo permanente.

### **1.4.3.2 ARCHIVO DE LA AUDITORIA DEL PERIODO EN CURSO**

El archivo de la auditoría del período en curso debería incluir todos los papeles preparados durante el mismo. Su contenido debería ordenarse según un índice. Los contenidos variarán según el tipo de empresa que se esté auditando y los objetivos de la auditoría, pero, por lo general, incluirán los siguientes elementos, que se explican e ilustran en otros capítulos y se incluyen aquí a modo de ejemplo:

1. Memorándums de auditoría, correspondencia e instrucciones referentes a la auditoría de otras ubicaciones o filiales; una hoja de control de auditoría donde se indiquen todos los puntos que se han de ejecutar acto previo a la emisión del informe de auditoría y al archivo de los papeles de trabajo.
2. Cuestionario de control interno, si no se dispone de éste en el archivo permanente.
3. Programa de auditoría.
4. Correspondencia con terceros, como deudores, clientes, etc.; confirmaciones y cartas de representación.
5. Hojas de orden del día.
6. Informe de auditoría—la copia del manuscrito y/o la copia final.
7. El manuscrito de la carta a la dirección o carta de recomendación y/o copias finales.
8. Balance de comprobación.
9. Ajustes y reclasificaciones de auditoría y asientos de cierre y contraasientos sugeridos al cliente, si así lo ha solicitado.
10. Sumario o resumen de cada sección.
11. Papeles justificativos y análisis.
12. Resumen de tiempos y gastos y presupuesto de los mismos, incluyendo un análisis de las variaciones existentes.
13. Memorándums pertenecientes a las investigaciones sobre acontecimientos inusuales o importantes.
14. Notas para la próxima auditoría.

Si los papeles de trabajo ocupan mucho espacio, podría resultar ventajoso subdividir los archivos de alguna forma. Esto puede hacerse transfiriendo uno o más papeles resumen y una gran parte de los papeles de trabajo justificativos (como los correspondientes a inventarios o cuentas a cobrar) a un archivo separado con un índice de referencia adecuado en el balance de comprobación, otra alternativa podría consistir en dividir el archivo en algún(os) puntos(s) lógicos(s) e identificarlos(s) como 1 de 2 etc.

#### **1.4.4 TIPOS DE PAPELES DE TRABAJO**

Puesto que un papel de trabajo es cualquier registro que va acumulando el auditor durante las revisiones que justifican su opinión o informe, se hace patente que los papeles de trabajo variarán ampliamente en su forma y composición. Sin embargo, la mayoría de ellos pueden incluirse en una o más categorías comunes. Estas se determinarán según la naturaleza de la auditoría y las necesidades de datos. Además de clasificar los tipos de papeles de trabajo según su forma y contenido, pueden clasificarse también en permanentes y correspondientes al período actual como se ha explicado anteriormente en este mismo capítulo.

##### **1.4.4.1 BALANCE DE COMPROBACIÓN**

El balance de comprobación constituye el papel de trabajo clave en las auditorías financieras; sirve de control y resume todos los papeles justificativos. Está formado por todas las cuentas y sus saldos, tal y como aparece el Libro Mayor y tiene algunas columnas para introducir ajustes y reclasificaciones durante la auditoría y para las cantidades finales ajustadas que aparecen en los estados financieros. Existen muchas variaciones de este papel. Puede ampliarse la última columna para obtener columnas de abonos y cargos para las partidas del balance de situación y de la cuenta de resultados.

También suelen existir unas columnas para agrupar las cifras relacionadas entre sí con el fin de presentar el total en los informes finales emitidos; se encontrarán asimismo comentarios narrativos referentes a partidas concretas. Algunos auditores independientes listan el balance de comprobación ajustado correspondiente al ejercicio anterior de forma que puedan hacerse comparaciones con racionalidad. Al listar las cuentas, puede emplearse un papel de trabajo separado para el activo, pasivo, capital propio, ingresos, gastos y totales. En las auditorías de menor envergadura pueden listarse todas las cuentas en una o dos páginas. Si se clasifican las cuentas en el orden de presentación del informe es importante que los agrupamientos sean similares a los empleados en el período anterior, de forma que puedan hacerse comparaciones significativas.

#### **1.4.4.2 PAPEL RESUMEN.**

Las cuentas pueden combinarse en una única cantidad y listarse los totales en el balance de comprobación. Si las cuentas son muy detalladas, podría ser necesario incluso un papel resumen de agrupamiento, donde se muestre la combinación de varias secciones, cada una de las cuales tiene su propio papel de resumen. A continuación se traspaasa el total resumido al balance de comprobación. La utilización de papeles de resumen facilita el trabajo y supervisión de los asistentes y la revisión de los papeles de trabajo por parte de otros miembros de la empresa.

Los papeles de resumen reciben también los nombres de “cuadros guía”. “conducción de planes”, “programa principal” y, “cuestionario resumen”. Habitualmente se prepara un papel de trabajo justificativo para cada partida listada en el papel de resumen. Si no se prepara ningún papel de resumen, los papeles adicionales servirán para justificar las partidas concretas que aparecen en el balance de comprobación. Si se preparan papeles resumen, constituirán el eslabón entre los diversos análisis de la cuenta o partida, los métodos de auditoría o investigación empleados, las preguntas planteadas y las respuestas a las mismas, las conclusiones alcanzadas y las razones de éstas.

#### **1.4.4.3 ASIENTOS DE AJUSTE Y RECLASIFICACION**

A medida que la auditoría avanza, el auditor debe determinar si es necesario introducir ajustes o reclasificaciones. Los papeles de trabajo y análisis permitirán saber que asientos se han de introducir; a continuación se incluirán en una lista de asientos de ajuste y de reclasificación. Es preferible emplear hojas separadas para este fin, porque no es necesario anotar los asientos de reclasificaciones en los libros del cliente. Los asientos de ajuste y reclasificación se traspasan a las columnas correspondientes del balance de comprobación empleando un sistema de referencia numérico o alfabético. Deben emplearse unos títulos de cuentas y números exactos para minimizar los errores y las explicaciones para todos los asientos deben ser completos y comprensibles.

Por lo general, el asiento de ajuste o reclasificación debe hacerse únicamente después de que el supervisor lo haya revisado y el cliente esté de acuerdo, los papeles de trabajo deben mostrar si se han anotado o no los asientos del Diario. El cliente puede

anotar también los asientos de reclasificación y hacer unos contra-asientos de los mismos al comienzo del ejercicio siguiente.

### **1.4.4.4 LISTA DE CUENTAS O PARTIDAS.**

Por lo general una lista de cuentas o partidas constituyen un sistema de resumir, aunque también pueden ser la repetición de cierta información existente en su forma original, en otra parte. Un ejemplo lo constituye la clasificación por fechas de vencimiento de las cuentas por cobrar; el auditor podría obtener una lista de todas las cuentas corrientes o únicamente los totales de cada categoría en la verificación de la razonabilidad de provisiones en concepto de deudas incobrables o morosas. De forma similar, pueden prepararse e incluirse unos listados de inventario en los papeles de trabajo, o el auditor puede resumir los datos del inventario en los papeles de trabajo y mostrar en sus papeles de trabajo únicamente estos totales y las verificaciones realizadas de los artículos del mismo. Este papel se utiliza también en las adiciones de efectivo y activo fijo.

El balance de comprobación es el papel de trabajo más conocido, está formado por una lista de cuentas y sus saldos correspondientes.

### **1.4.4.5 PAPELES DE TRABAJO ANALITICOS**

Por lo general, los papeles de trabajo analíticos muestran un análisis de una cuenta o partida concreta. Muestran la composición y el carácter de la partida con el grado de detalle suficiente de forma que el auditor pueda seguir la pista de los componentes hasta llegar al documento básico u otro material probatorio. La mayoría de los papeles de trabajo de auditorías financieras son de este tipo. En este tipo de papeles se analizan todas las cuentas significativas y se verifican sus componentes, ya sea íntegramente o mediante varias pruebas seleccionadas.

### **1.4.4.6 PAPELES DE TRABAJO DE CONCILIACION**

Con frecuencia el auditor correlaciona los diversos tipos de información que se obtienen de varias fuentes. Aunque puede que la información relacionada con el mismo

tema, obtenida de fuentes alternativas, no se haya preparado en cada caso empleando el mismo período de tiempo o base de información, puede emplearse como una parte de la verificación de la información presentada en los estados financieros objeto de la auditoría, si se pueden conciliar las discrepancias de los datos. Los papeles de trabajo de los auditores contienen casi siempre estas conciliaciones, entre las que podrían citarse como ejemplos la explicación de las diferencias entre los saldos de bancos de una cuenta bancaria y los saldos de bancos de los estados financieros, las cuentas por pagar en los recursos de un cliente y las cuentas por cobrar que se están auditando y las cantidades de inventario que aparecen en los registros permanentes y en las cuentas que han servido de base para la información de los estados financieros. Los papeles de trabajo deben mostrar cómo se han auditado estas diferencias, o “partidas de conciliación”, una vez identificadas, mediante referencias a los papeles de trabajo analíticos.

#### **1.4.4.7 PAPELES DE TRABAJO DE CÁLCULO.**

Normalmente los papeles de trabajo de cálculo sirven de soporte a otros anteriormente mencionados y muestran los cálculos independientes realizados por el auditor para verificar los cálculos inherentes a ciertos tipos de cuentas. El auditor compara los resultados con las cantidades que aparecen en los registros del cliente. Si existen diferencias se investigan y se busca su explicación. La verificación de los cálculos suelen ser normal en los papeles de primas, pensiones, impuestos, intereses y otros pagos basados en unas condiciones estimadas o acordadas.

#### **1.4.4.8 PAPELES DE TRABAJO DESCRIPTIVOS Y DE MEMORANDUM**

Los papeles de trabajo descriptivos y de memorándum son unos documentos escritos donde se muestra que el auditor ha planificado su revisión debidamente y que ha seguido esta planificación en los trabajos. Si se ha preparado un programa detallado de auditoría, no es necesario efectuar todos los puntos de los papeles de trabajo descriptivos o de memorándum. Poniendo las iniciales en el punto del programa de auditoría indica qué trabajo está realizado.

Generalmente se preparan unos memorándums de procedimientos para cada área principal del programa de auditoría. Deben anotarse las excepciones encontradas en los procedimientos y normas de contabilidad., así como las deficiencias que presente el control interno y las medidas correctoras adoptadas al respecto. Los papeles de trabajo deben ser íntegros; si no se observan excepciones se ha de poner de manifiesto y las conclusiones deben redactarse íntegramente. Si detalladamente en el papel de trabajo del memorándum.

Durante el proceso de revisión podría crearse un cierto número de papeles de trabajo tipo memorándum. Pueden prepararse también memorándum técnicos especiales por parte de diversos revisores sobre todo tipo de temas, que pueden ir desde problemas especiales de contabilidad o de informe, situaciones fiscales especiales y problemas de control interno, a las posibilidades de servicios de gestión.

#### **1.4.4.9 PAPELES DE TRABAJO DE EXTRACTOS.**

No todos los papeles que prepara el auditor son numéricos. Con frecuencia se recopila material puramente explicativo que es necesario para justificar lo diversos datos presentados en el informe de la auditoría. Los extractos de contratos, actas y otros registros tienen importancia en contabilidad. Por lo general se preparan unos extractos a partir de estos documentos.

El extracto debería ser breve, a no ser que sea necesario el significado exacto, en cuyo caso sería conveniente disponer de una copia completa. Estos documentos suelen constituir la base de una nota a los estados financieros, es probable que los extractos sean incompletos para este fin.

En las auditorías de carácter no financiero, la mayoría de los papeles de trabajo estarán formados por explicaciones narrativas de los procedimientos y otras explicaciones del funcionamiento del sistema.

#### **1.4.4.10 DIAGRAMA DE FLUJO.**

Los diagramas de flujo, junto con ejemplos y comentarios documentales, pueden ser de gran utilidad en la documentación de la evaluación del sistema y en las revisiones del control interno.

Existen muchas técnicas para la confección de diagramas de flujo. Básicamente, éstos consisten en una serie de símbolos que se emplean para representar los diversos procesos a través de los que pasa una transacción. Estos pueden ser muy detallados y complejos, como en el caso de un sistema de proceso de datos, o pueden adoptar la forma de diagramas de bloque en una situación relativamente sencilla.

#### **1.4.4.11 PAPELES DE TRABAJO DE CONSOLIDACIÓN.**

Los papeles de trabajo de consolidación deberían disponerse de forma similar a los balances de comprobación, esto es, con columnas para cada partida y una columna combinada que especifique claramente todas las consideraciones que se han de hacer a la hora de combinar las cuentas. También deberían especificarse los asientos de consolidación y eliminación, al igual que debería hacerse con los ajustes y reclasificaciones de la partida concreta.

Los papeles de trabajo deberían presentar explicaciones de todos los ajustes de eliminación y consolidación de las compañías del grupo. En relación con las transacciones entre compañías del grupo. En relación con las transacciones entre compañías del grupo; los procedimientos referentes a ventas y servicios y otras transacciones controladas; los beneficios de compañías del grupo de inventarios, activo fijo y otras partidas del activo, el grado de participación del capital y la deuda de las compañías del grupo a largo plazo. Deben determinarse y programarse los intereses minoritarios del activo neto y los beneficios netos de cada filial.

#### **1.4.4.12 PAPELES DE TRABAJO CREADOS POR ORDENADOR.**

La mayor parte de los listados y extractos de los mismos que se incluyen en los papeles de trabajo pueden prepararse mediante un ordenador. La fuente y controles

ejercidos al crear este tipo de información debería estar minuciosamente documentada, dado que el registro subyacente puede no existir de forma física.

#### **1.4.4.13 OTROS PAPELES DE TRABAJO.**

También pueden incluirse como parte importante de la documentación en los papeles de trabajo otros documentos y material de evidencia acumulada por el auditor, como los cuestionarios, confirmaciones, registros de tiempos, programas, etc.

### **1.5 EVIDENCIA Y PRUEBAS DE AUDITORIA**

El hecho de que sea inalcanzable una total certeza en la realización de auditorías se atribuye a que se trata de una actividad profesional y, que en común con otras actividades profesionales, el ejercicio de criterios desempeña un papel vital.

La evidencia constituye la base directa que se ha de obtener con el fin de dar una opinión sobre la elaboración de los estados financieros.

#### **1.5.1. EL PAPEL QUE DESEMPEÑA LA EVIDENCIA DE AUDITORIA**

La realización de una auditoría consiste fundamentalmente en una actividad de estudio, donde el auditor intenta determinar que algo es verdadero o que no lo es. El auditor externo independiente que pretende certificar si los estados financieros de una organización presentan adecuadamente la posición financiera y los resultados de las operaciones de la misma de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados consistentemente, con los del ejercicio anterior, debe obtener la suficiente cantidad de evidencia competente para determinar si la información emitida se corresponde con la realidad y expresar su opinión a tal efecto. Generalmente, a esta revisión se le conoce por el nombre de examen de auditoría, pero debe admitirse que ésta revisión no permite determinar con absoluta certeza la veracidad de la información presentada, como es posible en actividades de investigación como la perforación de un pozo de exploración.

La sustancia buscada, ya sea agua, petróleo, gas o cualquier otra cosa, o se encuentra o no, pero la verdad que se busca en una auditoría puede ser sólo relativa. El

auditor pretende cerciorarse de que la certificación en forma de opinión, en lugar de cómo confirmación de un hecho.

En los sectores internos de una organización de auditoría prevalece una situación similar. La revisión estará enfocada hacia aspectos en cierto modo diferentes, pero el informe de los resultados de la revisión es una vez más una opinión. La opinión puede referirse al cumplimiento con los requisitos de presentación de informes o con restricciones legales, la suficiencia de la eficacia de los controles, la eficacia con que se realiza las operaciones o una actividad o programa, según los resultados alcanzados.

### **1.5.2. COMPETENCIA DE LA EVIDENCIA DE AUDITORIA**

Los auditores reciben muchos datos e información relativos a las operaciones y los estados financieros de una empresa. A partir de éstos los auditores deben seleccionar aquello que les permita evaluar la validez de las declaraciones de la administración, lograr sus objetivos de auditoría y expresar una opinión en cuanto a la corrección de los estados financieros. Para que los datos y la información sean considerados competentes como evidencia de auditoría deben tener varias características, a saber:

Relevancia, autenticidad, verificabilidad y neutralidad.

#### **1.5.2.1 RELEVANCIA**

La relevancia de la evidencia es el requisito respecto a que un asunto es pertinente al objetivo de la auditoría o a otro punto bajo estudio. La relevancia es la característica de que la información tiene una relación lógica con la decisión a tomar. La evidencia es relevante cuando ayuda al auditor a llegar a una conclusión respecto a objetivos específicos de auditoría. Por ejemplo, una factura cancelada es información relevante en cuanto al costo de una partida del inventario, pero la factura no cumple con el criterio de relevancia si el objetivo de la auditoría es comprobar la existencia actual del inventario. Por ejemplo, el artículo del inventario de que se trata puede ser vendido o destruido en fecha ulterior a la recepción y al pago de la factura. La evidencia cumple

con el criterio de relevancia si conduce a la aceptación o rechazo de las declaraciones de la administración.

### **1.5.2.2 AUTENTICIDAD**

La autenticidad de la evidencia es el requisito respecto a que el asunto representa realmente lo que se supone que es. La evidencia es auténtica cuando es verdadera en todas sus características. Por ejemplo, la inversión es un valor de capital está representada por la evidencia auténtica bajo la forma de un certificado de acciones impreso en papel de seguridad, numerado en serie, con el sello de la compañía que indique el número de acciones poseídas, extendido a nombre de la compañía y firmado por los funcionarios emisores apropiados.

### **1.5.2.3 VERIFICABILIDAD**

La verificabilidad es el requisito de la evidencia que permite que dos o más auditores lleguen por separado a las mismas conclusiones en circunstancias iguales o similares. Si diferentes auditores llegaran a distintas conclusiones examinando el mismo asunto, faltaría el requisito de verificabilidad. Es de esperarse que haya ligeras diferencias en las conclusiones cuando se trata de dos auditores diferentes, pero la variación no debe ser importante para que la evidencia sea comprobable. Objetividad es el término que se utiliza con frecuencia en el mismo sentido de verificabilidad. Un ejemplo de una cantidad que sea verificable es el efectivo disponible. No debe haber diferencia alguna en las conclusiones a que lleguen dos auditores cuando cuenten por separado los fondos.

### **1.5.2.4 NEUTRALIDAD**

La neutralidad de la evidencia es el requisito respecto a que esté libre de prejuicios. Si el asunto bajo estudio es neutral no debe haber sido diseñado para apoyar intereses especiales. Para que sea neutral la evidencia debe representar el acontecimiento económico de modo tan real como sea posible sin interpretarlo con parcialidad de manera que influya sobre las decisiones en alguna dirección en particular. Por ejemplo,

la omisión de cierto pasivo contingente alteraría los estados financieros a favor de la compañía en lugar del banco si se usaran los estados como apoyo para una solicitud de préstamo.

Por lo general, la evidencia tiene alta probabilidad de cumplir con los requisitos de autenticidad, verificabilidad y neutralidad si se produce bajo condiciones de un buen control interno, si se origina a partir de aquellos que tienen autoridad, y si la obtiene directamente el auditor. Aunque se reconoce la posibilidad de excepciones, pueden resultar útiles las siguientes suposiciones sobre la validez de la evidencia:

- a) Cuando la evidencia se puede obtener de fuentes independientes ajenas a una entidad, son más confiables los fines de una auditoría independiente que la obtenida solamente dentro de la empresa.
- b) Cuando la información contable y los estados financieros se producen bajo condiciones satisfactorias de control interno contable, existe más seguridad sobre su confiabilidad que cuando se desarrollan bajo condiciones poco satisfactorias del control interno contable.
- c) El conocimiento personal directo del auditor independiente, obtenido a través del examen físico, observación, cálculos e inspección, es más persuasivo que la información obtenida de modo indirecto.

### **1.5.3 SUFICIENCIA DE LA EVIDENCIA DE AUDITORIA.**

La respuesta final a la pregunta de cuánta evidencia es suficiente para cumplir con los requisitos de las normas de auditoría es aquella cantidad que resulte adecuada según el criterio del auditor. Al aplicar su criterio el auditor toma en cuenta factores tales como la posibilidad de información errónea, la importancia y el costo. Además la competencia de la evidencia es una consideración importante.

### **1.5.4 EVIDENCIA CONCLUYENTE DE AUDITORIA**

Por lo general, la evidencia de auditoría no es absolutamente concluyente. Se considera que más bien es persuasiva que convincente. Con relación a la cantidad de evidencia o su confiabilidad, lo más probable es que el auditor tendrá algunas dudas

relativas a la razonabilidad de la presentación del asunto de que se trata. El examen de toda la evidencia disponible, incluso su presencia en las oficinas del cliente durante todo el año, no permitirán al auditor tener seguridad total sobre la presentación correcta o la exactitud de las partidas en los estados financieros. Siempre existe la posibilidad de errores y de información desvirtuada. A pesar de que el auditor no puede obtener evidencia suficiente para eliminar todas las dudas, se debe examinar la evidencia hasta el punto de eliminar todas las dudas importantes.

#### **1.5.5. NATURALEZA DE LA EVIDENCIA DE AUDITORIA**

El auditor debe considerar la naturaleza del negocio de la compañía, el ambiente y las regulaciones de la industria. Además al seleccionar las pruebas sustantivas específicas el auditor debería considerar la confianza que tenga en el control interno contable y el riesgo relativo de errores importantes en los estados financieros. El conocimiento de todos estos asuntos depende de que el auditor haya revisado diversos tipos de evidencia.

Alguna evidencia es muy general en su naturaleza; por ejemplo, la evidencia del ambiente puede tomar la forma de noticias en la prensa financiera o la información estadística en períodos especializados. La evidencia como los cambios en la demanda del consumidor, cambios en la composición de la población, la legislación, actual y probables y las acciones de la competencia, son relevantes para la situación total de la compañía, sin embargo resulta imposible predecir el efecto exacto. Las fuentes de este tipo de evidencia general son bastante variadas y es muy difícil anticiparlas. Los auditores deben confiar en su juicio y habilidad al seleccionar y la información apropiada que se incluirá como evidencia general.

El grado hasta el cual el auditor descansa en el sistema de control interno contable depende de la evaluación de la evidencia sobre el diseño y el funcionamiento del mismo. Para obtener este conocimiento el auditor revisa la evidencia obtenida en conversaciones con los funcionarios y empleados; la evidencia adquirida al revisar las políticas establecidas, los manuales de procedimientos y las descripciones de puestos y la evidencia obtenida al observar las actividades desarrolladas durante el curso de las

operaciones. Alguna evidencia para determinar el cumplimiento del sistema puede ser la misma para determinar la exactitud de las declaraciones de la administración en los estados financiero.

#### **1.5.6. EVIDENCIA OBTENIDA A PARTIR DE PRUEBAS SUSTANTIVAS**

Aunque se puede obtener evidencia importante sobre la fiabilidad de los productos o resultados de un sistema mediante un estudio minucioso de su sistema de contabilidad y la realización de pruebas de sus operaciones, los auditores intentan realizar invariablemente una “doble comprobación” de los resultados o productos del sistema mediante procedimientos sustantivos que estudien la evidencia que puede servir de justificación directa de los saldos de las cuentas. En tales pruebas sustantivas, se pueden verificar las cuentas del balance de situación que presentan una rotación elevada del saldo durante el ejercicio de la forma más eficaz mediante el método del “inventario”. Esto implica la referencia a la evidencia testimonial del activo o patrimonio subyacentes, como los inventarios, el efectivo en bancos o las cantidades adecuadas a los acreedores.

Para las cuentas que presentan una rotación inferior a una vez en el ejercicio, el método de inventario de verificación comprende muchos de los mismos elementos que si céjese una auditoría del período siguiente. Para evitar la doble revisión necesaria de los mismos elementos, el auditor puede concentrarse en realizar pruebas sobre los cambios registrados en una cuenta como cargos y abonos. Si se comprobó hace un año que el saldo había sido correctamente presentado y si el auditor se siente satisfecho con el registro de estos cambios en la cuenta, entonces puede estar seguro de que el saldo final ha sido correctamente declarado. Se puede decir que este método consiste en un “análisis de las transacciones” y se puede aplicar tanto a las cuentas del estado de resultados como en otras del balance de situación que presenten una rotación reducida.

El examen de la evidencia utilizando el método de inventario o el de análisis de transacciones, al efectuar una revisión de auditoría independiente, debe realizarse de acuerdo con la tercera norma de ejecución del trabajo que establece que: “se debe obtener la cantidad suficiente de evidencia competente mediante la inspección,

observación, averiguaciones y confirmaciones necesarias para establecer una base de opinión racional referente a los estados financieros bajo examen”. Un factor clave para llegar a decisiones sobre “evidencia competente y suficiente” es el control interno introducido en los sistemas operacionales recontabilidad de un cliente.

El alcance de una revisión (sobre la cantidad reevidencia que se ha de obtener y la forma en que se ha de hacer) varía dependiendo de la fiabilidad del control interno que el auditor haya estimado necesaria. Esta relación viene expresada por la frase final de la segunda norma de ejecución del trabajo donde se dice que el estudio y evaluación del control interno que el auditor constituye la base para “la determinación del alcance de las pruebas resultantes a que se han de limitar los procedimientos de auditoría”. El alcance de la revisión incluye las siguientes variables, cada una de las cuales tiene una relación directa con la obtención de evidencia:

1. Determinar si el muestreo es adecuado y, en caso afirmativo, el tamaño de la muestra que se ha de tomar.
2. La elección entre los procedimientos alternativos de auditoría.
3. La oportunidad de la aplicación de los procedimientos escogidos, esto es, si deben aplicarse a cifras con la fecha que se indica en el balance de situación o si debe aplicarse a las cifras en una fecha intermedia.

### **1.6 DICTAMEN DEL AUDITOR.**

El informe del auditor es el medio a través del cual se emite un juicio técnico sobre los estados contables que ha examinado. Mediante este documento el auditor expresa:

- 1 Que ha examinado los estados contables de un ente, identificándolos.
- 2 Cómo llevo a cabo su examen, generalmente aplicando normas de auditoría y
- 3 qué conclusión le merece su auditoría, indicando si dichos estados contables presentan razonablemente la situación patrimonial, financiera y económica del ente, de acuerdo con las normas contables vigentes, las que constituyen su marco de referencia.

La importancia del informe para el auditor es capital. Es la conclusión de su trabajo, por lo cual se le debe asignar un extremo cuidado verificando que seas técnicamente correcto y adecuadamente presentado. Es común que el informe del auditor sobre estados contables se denomine “Dictamen del auditor”.

Por lo tanto, el informe o certificado del auditor independiente se emite únicamente después de una revisión de las manifestaciones efectuadas por su cliente sobre su posición financiera y resultados de sus operaciones tal como se muestra en los estados financieros publicados.

### **1.6.1 NORMAS QUE REGULAN EL DICTAMEN.**

En El Salvador rigen los pronunciamientos que emite la IFAC, denominadas Normas Internacionales de Auditoría – NIA’s las mismas que deben ser aplicadas en toda auditoría independiente que se realice en entidades siempre y cuando esté dirigido a expresar una opinión.

Sin embargo, las NIA’s no se superponen a las convenciones locales que regulan la auditoría en un país.

### **1.6.2 ELEMENTOS BÁSICOS DEL DICTAMEN.**

#### **1 TITULO:** Dictamen de los auditores independientes.

Para resaltar la independencia del auditor que suscribe su opinión y que obviamente el examen se llevó a cabo de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. No es aplicable utilizar la denominación Dictamen de los Auditores Externos porque no menciona la calidad de independiente que es fundamental y muy importante.

#### **2 DESTINATARIO.**

El dictamen esta dirigido al primer nivel de la empresa o entidad examinada, que normalmente son los accionistas y los directores o cargo similares que ha dispuesto la contratación de los servicios profesionales de auditores independientes. En casos especiales la auditoría se practica a determinada empresa o entidad y el dictamen se dirige a la entidad que efectuó el contrato como por ejemplo los organismos internacionales que contratan directamente los

servicios de los auditores independientes para examinar determinando proyecto o entidad. Aun cuando es obvio, es conveniente mencionar que la razón social debe ser la misma que figura en la escritura de constitución y documentación oficial y no siglas comerciales.

### **3 PÁRRAFO INTRODUCTORIO.**

Este primer párrafo tiene la redacción que se menciona a continuación:

“Hemos auditado el balance general que se acompaña de Inversiones Hospitalarias S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 2,00X y los estados relacionados de resultados y de flujos de efectivo para el año terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basada en nuestra auditoría.

#### **Identificación de los Estados Financieros examinados.**

Corresponde a la denominación de los estados financieros auditados incluidos en su informe, en la misma forma como la empresa los presentó para el examen del auditor. Estos estados financieros pueden ser en moneda nacional o extranjera, ajustados por inflación e incluso tener otras denominaciones.

Es importante incluir aquellos estados financieros auditados y que forma parte del informe del auditor. En nuestro país normalmente se consideran cuatro estados financieros básicos:

- 1 Balance General.
- 2 Estados de Ganancias y Pérdidas.
- 3 Estado de cambio en el Patrimonio Neto.
- 4 Estados de Flujos de Efectivo.

#### **a) Responsabilidad de la gerencia por los estados financieros examinados.**

Este es el concepto más importante de la modificación del nuevo dictamen de auditoría, porque en forma explícita reafirma que, tanto los estados financieros examinados como las correspondientes notas explicativas, son manifestaciones preparadas y de absoluta responsabilidad de la gerencia de la empresa o entidad auditada, y que forma parte integrante del informe de auditoría.

En nuestro país, como otros de América Latina, sobre todo en empresas pequeñas o medianas es muy común que los auditores independientes participen y colaboren como asesores en la preparación de algunos de los estados financieros como el de cambios en el patrimonio neto y el de flujos de efectivo, o en la redacción de las notas de los estados financieros.

Esta costumbre, que por años se mantiene, ha originado en algunas oportunidades, que no estén muy clara donde termina la responsabilidad de la empresa y se inicia la del auditor.

La carta de gerencia o de representación que suscribe la empresa examinada y dirigida a los auditores independientes, deja muy en claro donde termina la responsabilidad de la empresa y se inicia la del auditor. La carta de gerencia o de representación que suscribe la empresa examinada y dirigida a los auditores externos, deja muy en claro esta delimitación de responsabilidades, sin embargo, sólo es de conocimiento interno entre el auditor y la gerencia de la empresa auditada.

**b) Responsabilidad por la expresión de la opinión sobre los estados financieros examinados.**

Este concepto incluido en el párrafo introductorio, complementa el concepto anterior. Mientras que la gerencia de la empresa auditada es responsable por los estados financieros examinados, el auditor es responsable por la opinión que emite basado indudablemente en el trabajo objetivo y profesional que realiza, concordante con normas de auditoría generalmente aceptadas. Este concepto también respalda el interés que puede existir en la finalidad de la auditoría contratada de tal forma que la responsabilidad sea clara y explícita.

**4 PÁRRAFO DE ALCANCE.**

El segundo párrafo del dictamen de los auditores independientes, tiene la redacción siguiente (dictamen estándar o limpio).

“Condujimos nuestra auditoría de acuerdo con Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a las normas o practicas nacionales relevantes). Dichas normas requieren que planeemos y practiquemos la auditoría para obtener certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa,. Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas, la evidencia que sustenta los montos y revelaciones de los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar las normas de contabilidad usadas y las estimaciones importantes hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión”.

El objetivo principal para incluir la mención al cumplimiento de las Normas Internacionales de Auditoría es declarar, en forma muy explícita, que el auditor no garantiza la absoluta exactitud de los estados financieros examinados, sino expresa que existe un “grado razonable de seguridad de que los estados financieros examinados no contiene errores significativos”. En tal sentido el término razonabilidad debe entenderse como equitativamente, imparcialmente, objetividad pero en ningún caso como una certificación de exactitud. Los usuarios del dictamen, deben entenderse los límites de la responsabilidad del auditor, en función de la aplicación de las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Asimismo, el dictamen debe hacer la precisión de que la auditoría ha sido planeada y ejecutada con el fin de obtener una seguridad razonable acerca de si los estados financieros están o no libres de alguna distorsión material. El dictamen debe describir el trabajo efectuado indicando que:

- 1 El examen se ha efectuado sobre la base de comprobaciones de pruebas, de las evidencias sustentatorias de los importantes y revelaciones confortantes de los estados financieros.
- 2 Evaluación de los principios de contabilidad y métodos de evaluación aplicados en la preparación de los estados financieros.
- 3 Evaluación de los estimados significativos efectuados por la gerencia al prepara los estados financieros.

4 Evaluación de la presentación global de los estados financieros.

Además debe concluir que el examen efectuado constituye una base razonable para la expresión de la opinión del auditor.

## **5 PÁRRAFO DE LA OPINIÓN.**

El texto del párrafo de opinión del dictamen es de la forma siguiente:

“En nuestra opinión, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable de (o presentan, respecto de todo lo importante). La posición financiera de Inversiones Hospitalarias S.A. de C.V. y los resultados de sus operaciones y sus flujos de efectivo para el año que terminó en esa fecha de acuerdo con... (Y cumplen con).”

## **6 FECHA Y FIRMA DEL DICTAMEN.**

La firma es la del Contador Público Académico (CPA) acreditado como auditor que suscribe el informe o la firma de auditores a la cual pertenece.

La fecha será el último día del trabajo en las oficinas de la empresa auditada y debe comprender los hechos subsecuentes a la fecha del dictamen de los estados financieros, de acuerdo con normas de auditoría y procedimiento que se aplican normalmente.

### **1.7 TIPOS DE OPINION**

La parte más importante del informe del auditor es la opinión sobre los estados financieros y sobre las prácticas y normas contables en los que estos se basan

Las Normas Internacionales de Auditoria establecen que la gerencia es la responsable de la fiabilidad de los estados financieros de una empresa. Esta responsabilidad incluye la aplicación de Normas Internacionales de Contabilidad Financiera que sean apropiadas a la empresa en ciertas circunstancias, para mantener sistemas efectivos de control. Pero es el auditor el responsable de emitir una opinión sobre si los estados financieros presentan una visión razonable y justa. De acuerdo a las

investigaciones que el auditor haya realizado, este estará en posición para expresar su opinión de los estados financieros.

### **1.7.1 OPINIÓN NO CALIFICADA.**

Una opinión no calificada se expresa cuando el auditor concluye que los estados financieros dan una visión verdadera y justa (o son presentados correctamente, respecto de todo lo importante), de acuerdo con el marco de referencia para informes financieros identificado.

Una opinión favorable, limpia, positiva o sin salvedades, expresa que el auditor ha quedado satisfecho, en todos los aspectos importantes, de que los estados financieros objeto de la auditoría reúne los requisitos siguientes:

- a) Se han preparado de acuerdo con principios y criterios contables generalmente aceptados, que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.
- b) Se han preparado de acuerdo con las normas y disposiciones estatutarias y reglamentarias que les sean aplicables y reafecten significativamente a la adecuada presentación de la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera.
- c) Dan, en conjunto, una visión que concuerda con la información de que dispone el auditor sobre el negocio o actividades de la entidad.
- d) Informan adecuadamente sobre todo aquello que puede ser significativo para conseguir una presentación e interpretación apropiadas de la información financiera.

El texto normalizado del párrafo de opinión sin salvedades se redactará en los siguientes términos:

“En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Inversiones Hospitalarias S.A. al 31 de diciembre de 20XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha, y contiene la información necesaria y suficiente para su interpretación y

compresión adecuada, de conformidad con la normas internacionales de contabilidad que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

### **1.7.2 OPINIÓN CALIFICADA.**

Una opinión con salvedades debería expresarse cuando el auditor concluye que no puede expresarse una opinión limpia pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración, o limitación en el alcance no están importante y omnipresente como para requerir una opinión adversa o una abstención de opinión. Una opinión con salvedades debería expresarse como 'excepto por ' los efectos del asunto al que se refiere la calificación.

Este tipo de opinión es aplicable cuando el auditor concluye que existen una o varias circunstancias en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto, que pudieran ser significativas. Tratamiento distinto requiere aquellos casos en los que este tipo de circunstancias, por ser muy significativas, impiden que las cuentas anuales presenten la imagen fiel o no permitan al auditor formarse una opinión sobre las mismas.

A continuación, pasamos a estudiar las distintas circunstancias que pueden originar una opinión con salvedades.

#### **a) Limitaciones al alcance.**

Existe una limitación al alcance cuando el auditor no puede aplicar uno o varios procedimientos de auditoría o éstos no pueden practicarse en su totalidad; asimismo, los procedimientos no practicados se consideran necesarios para la obtención de evidencia de auditoría, a fin de satisfacerse de que las cuentas anuales presentan la imagen fiel de la entidad auditada.

Dentro de las limitaciones al alcance, hemos de diferenciar entre dos tipos:

- 1 Aquellas que provienen de la entidad auditada (limitaciones impuestas)
- 2 Aquellas que vienen causadas por las circunstancias (limitaciones sobrevenidas)

Entre las primeras podemos referirnos, a modo de ejemplo, a la negativa de la entidad a entregarnos determinada información o a dejarnos practicar determinados procedimientos de auditoría (por ejemplo, el de confirmación de saldos de clientes)

Entre las segundas podríamos incluir la destrucción accidental de documentación o registros necesarios para la auditoría, o la imposibilidad de presenciar recuentos físicos de existencias por haber sido nombrados auditores con posterioridad al cierre del ejercicio.

No obstante lo anterior, si existieran métodos alterantitos para obtener evidencia suficiente, el auditor deberá aplicar estos métodos (siempre y cuando la entidad auditada facilite la información necesaria para la aplicación de estas pruebas alternativas), al objeto de eliminar la limitación incivilmente encontrada.

Ante una limitación al alcance, el auditor debe decidir entre denegar la opinión o emitirla con salvedades, lo cual depende de la importancia de la limitación. Para ello hay que tener en consideración:

- a) la naturaleza y significación del efecto potencial de los procedimientos omitidos, y
- b) la importancia relativa de la cuenta o cuentas afectadas.

En un informe de auditoría, una limitación al alcance tiene efecto sobre el Párrafo de Alcance y sobre el Párrafo de Opinión, dado que hemos de poner de manifiesto no sólo en la opinión esta circunstancia, sino que en el alcance de nuestro trabajo hemos de dejar evidencia de la imposibilidad (limitación) de realizar una parte del trabajo. El efecto de las limitaciones al alcance se redactará en los siguientes términos:

En el Párrafo del Alcance:

“Hemos auditado las cuentas anuales de Inversiones Hospitalarias S.A. que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 20XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada en el apartado X (en éste párrafo se describirá la limitación al alcance), el trabajo se ha realizado de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la

evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas”.

En el Párrafo Intermedio:

Se describirá claramente la limitación al alcance, mencionando el o los procedimientos que no han sido posibles aplicar.

En el Párrafo de Opinión:

“En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiéramos podido verificar (hacer una referencia explícita a la (s) limitación (es) expuestas (s) en el párrafo X anterior), las cuentas anuales del ejercicio 20XX Adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel...

### **b) Incertidumbres.**

Una incertidumbre se define como un asunto o situación de cuyo desenlace final no se tiene certeza a la fecha del balance, por depender de que ocurra o no un hecho futuro; por ello, ni la entidad puede estimar razonablemente ni, por lo tanto, puede determinar si las cuentas anuales han de ser ajustadas, ni por qué importes.

Reclamaciones, litigios, juicios, dudas sobre la continuidad de la sociedad por diversas circunstancias (pérdidas operativas continuadas, falta de liquidez, imposibilidad de obtener financiera suficiente, etc.) y contingencias fiscales son algunos de los ejemplos de asuntos o situaciones inciertas cuyo desenlace final no puede ser estimado y son, por tanto, incertidumbres.

Sin embargo, no debe calificarse de incertidumbre las estimaciones normales que sobre hechos futuros ha de realizar toda entidad en la preparación de sus cuentas anuales, tales como estimaciones actuariales de los planes de pensiones, provisiones para clientes incobrables, provisiones para garantías o devoluciones, valor de realización de las existencias, etc. En estos casos es factible realizar una estimación razonable, ya fuera a nivel específico o global, y una incertidumbre supone la incapacidad de realizar una estimación razonable por depender de hechos futuros en los que existe un grado de aleatoriedad imprevisible.

El efecto de las incertidumbres se redactará en los siguientes términos:

En el Párrafo de Alcance:

No se hace mención alguna a esta circunstancia.

En el Párrafo Intermedio:

Se describirá claramente la incertidumbre.

En el Párrafo de Opinión:

“En nuestra opinión, excepto por los efectos de cualquier ajuste que pudiera ser necesario si se conociera el desenlace final de la incertidumbre descrita en la salvedad anterior, las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Inversiones Hospitalarias S.A. al 31 de diciembre de 20XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado...”

Las cuentas anuales han de expresar la imagen fiel, de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad Financiera. Por tanto, durante la realización del trabajo pueden aparecer circunstancias que suponen un incumplimiento de las citadas normas.

Los errores que pueden presentarse son los siguientes:

- a) Utilización de principios y normas contables distintas..
- b) Errores, fueran o no intencionados, en la elaboración de las cuentas anuales.  
Entre ellos se incluyen los errores aritméticos, los errores en la aplicación práctica de los principios y normas contables y los errores de interpretación de hechos.
- c) Las cuentas anuales no contienen toda la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada. Esta circunstancia comprende, tanto defecto en los desgloses requeridos en la memoria, como la presentación inadecuada de las cuentas en cuanto a su formato y clasificación.

- d) Hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio cuyo efecto no hubiera sido corregido en las cuentas anuales o adecuadamente desglosados en la memoria, según procediera.

Por tanto, cuando el auditor observe alguna de las circunstancias anteriores, deberá evaluar y, en su caso si fuera posible, cuantificar su efecto sobre las cuentas anuales, de tal forma que si concluyera que estos hechos pudieran ser materialmente significativos, deberá expresar una opinión con salvedades, o en caso que las cuentas anuales no presenten la imagen fiel, una opinión desfavorable.

Estos hechos se pondrán de manifiesto en el informe en los siguientes términos:

En el Párrafo de Alcance:

No se hace mención alguna a esta circunstancia.

En el Párrafo Intermedio:

Se describirá las salvedades puestas de manifiesto, así como se cuantificará su efecto sobre el balance y sobre la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el Párrafo de Opinión:

“En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad descrita en el párrafo X anterior, las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Inversiones Hospitalarias S.A. Al 31 de diciembre de 20XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad Financiera que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior”.

El objetivo de la uniformidad es asegurar que las cuentas de distintos ejercicios no han sido afectadas, de forma importante, por cambios en la aplicación de principios y normas contables.

Cuando se hubiera producido un cambio en los principios y normas contables o en el método de su aplicación que afectara de forma significativa la comparabilidad de las cuentas anuales, el auditor deberá mencionar expresamente en el párrafo de opinión de su informe que existe una salvedad a la aplicación uniforme de principios y normas contables.

Los motivos que pueden conducir a cambiar determinados criterios de valoración pueden estar justificados o por el contrario, provenir de causas fiscales (necesidad de declarar menores o mayores beneficios fiscales de los obtenidos), o de causas relacionadas con la necesidad de obtener un determinado beneficio contable.

Con independencia de que el auditor esté o no de acuerdo con el cambio, este hecho va a afectar al resultado del ejercicio, por lo que habrá de ponerse de manifiesto en el informe de auditoría.

Si el auditor concluyera que la nueva norma contable adoptada no está justificada, el auditor se encontraría ante un caso de incumplimiento de principios y normas contables, e incluiría la salvedad correspondiente en su informe (conforme se ha expuesto para el caso de las salvedades por errores o incumplimiento de normas contables).

Si por el contrario se hubiera producido un cambio justificado en los principios y normas contables materialmente significativo, normalmente no se incluirá un párrafo intermedio en el informe, siendo suficiente la referencia a la nota explicativa de la memoria donde se detalla el cambio y se cuantifica el efecto.

Por tanto, el efecto que estas circunstancias van a tener sobre el informe de auditoría, siempre que estos hechos sean materialmente significativos, será:

**a)** En el caso de que el auditor esté de acuerdo con este cambio:

En el Párrafo de Alcance:

No se hace mención alguna a esta circunstancia.

En el Párrafo Intermedio:

Habitualmente no se hará mención alguna a este hecho.

En el Párrafo de Opinión:

“En nuestra opinión las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Inversiones Hospitalarias S.A. al 31 de diciembre de 20XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad, excepto por el cambio (se hará una breve descripción del mismo), según se describe en la Nota X de la memoria, con el que estamos de acuerdo, guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.”

**b)** Si el auditor no está de acuerdo con el cambio de uniformidad:

En el Párrafo de Alcance:

No se hace mención alguna a esta circunstancia.

En el Párrafo Intermedio:

Se describirá (n) la (s) salvedad (es) puestas de manifiesto (el cambio de uniformidad), así como se cuantificará su efecto sobre el Balance y sobre la Cuenta de Pérdidas y Ganancias.

En el Párrafo de Opinión:

“En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Inversiones Hospitalarias S.A. al 31 de diciembre de 20XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad que, excepto por la salvedad descrita en el párrafo X anterior, guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior”.

Cuando el informe del auditor se refiera a las cuentas anuales de dos o más ejercicios, la uniformidad en la aplicación de los principios y normas contables se

entenderá referida a los ejercicios presentados. En el caso de que exista tal uniformidad, la opinión el auditor en este caso no dirá "...de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad Financiera que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior", sino que dirá "... de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad Financiera aplicadas uniformemente."

### **1.7.3 OPINIÓN ADVERSA (DESFAVORABLE).**

Se expresa una opinión adversa cuando el efecto del desacuerdo es tan importante y determinante en los estados financieros que el auditor concluya en su dictamen que no son adecuados para revelar representaciones erróneas o informaciones por naturaleza incompletas de los estados financieros.

Una opinión desfavorable supone manifestarse en el sentido de que las cuentas anuales tomadas en su conjunto no presentan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado de las operaciones o de los cambios en la situación financiera de la entidad auditada, de conformidad con los principios y normas generalmente aceptados.

Para que un auditor llegue a expresar una opinión como la indicada, es preciso que haya identificado errores, incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptados, incluyendo defectos de presentación de la información, que, a su juicio, afectan a las cuentas anuales en una cuantía o concepto muy significativo o en un número elevado de capítulos que hacen que concluya de forma desfavorable.

Si además de las circunstancias que originan la opinión desfavorable, existen incertidumbres o cambios de principios y normas contables generalmente aceptados, al auditor deberá detallar estas salvedades en su informe.

Por tanto, un informe de auditoría con opinión desfavorable se redactará, de acuerdo con los siguientes términos:

En el Párrafo de Alcance:

No se hace mención alguna a ésta circunstancia.

En el Párrafo Intermedio:

Se describirá (n) la (s) salvedades (s) puestas (s) de manifiesto, así como se cuantificará, en su caso, su efecto sobre el Balance y sobre la Cuenta Pérdidas y Ganancias, o se identificará la información omitida en las cuentas anuales que sea necesaria para su interpretación y comprensión adecuada.

En el Párrafo de la Opinión:

“En nuestra opinión, dada la importancia de los efectos de la salvedad descrita en el párrafo X anterior, las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas NO EXPRESAN la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de Inversiones Hospitalarias S.A. al 31 de diciembre de 20XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad Financiera.”

#### **1.7.4 ABSTENCION DE OPINIÓN.**

Una abstención de opinión se expresa cuando el posible efecto de una limitación en el alcance es tan importante y determinante que el auditor no ha podido obtener evidencia apropiada suficiente de auditoría y consecuentemente no puede expresar una opinión de los estados financieros.

Cuando el auditor no ha obtenido la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, debe manifestar en su informe que no le es posible expresar una opinión sobre las mismas.

La necesidad de denegar la opinión puede originarse exclusivamente por:

- 1 Limitaciones al alcance de auditoría.
- 2 Incertidumbres de importancia muy significativa que impidan al auditor formarse una opinión.

No obstante lo anterior, aunque el auditor no pudiera expresar una opinión, habrá de mencionar, en párrafo distinto al de opinión, cualquier salvedad que por error, incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptadas, o cambios en los mismos hubiese observado durante la realización de su trabajo.

Un informe de auditoría con opinión denegada por limitación al alcance se redactará en los siguientes términos:

En el Párrafo de Alcance:

“Hemos auditado las cuentas anuales de Inversiones Hospitalarias S.A. que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 20XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basados en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada en el párrafo X (en éste párrafo se describirá la limitación al alcance), el trabajo se ha realizado de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de las normas contables aplicadas y de las estimaciones realizadas”.

En el Párrafo Intermedio:

Se describirá claramente la limitación al alcance, mencionado los procedimientos de auditoría que no ha sido posible aplicar.

En el Párrafo de Opinión:

“Debido a la gran importancia de la limitación al alcance de nuestra auditoría descrita en el párrafo X anterior, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas.

Un informe de auditoría con opinión denegada por incertidumbre se redactará, en los siguientes términos:

En el Párrafo de Alcance:

No se hace mención alguna a esta circunstancia.

En el Párrafo Intermedio:

Se describirá claramente la incertidumbre.

En el Párrafo de Opinión:

“Debido a la gran importancia de la limitación al alcance de nuestra auditoría descrita en el párrafo X anterior, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas”.

La opinión parcial no está permitida: si el auditor se abstiene de opinar, no puede afirmar al mismo tiempo que, no obstante la denegación de opinión, determinadas cosas si están bien, con lo que se podría dar la visión deformada de que algunas cosas están mal, pero una gran mayoría están bien, lo cual confundiría al usuario del informe.

En todo caso, no se debe confundir la no admisión de una opinión parcial en el informe de cuentas anuales con la emisión de un informe parcial o revisión limitada, en el que el auditor se ciñe a verificar una determinada parte de las cuentas anuales.

Resulta de vital importancia, a la hora de redactar el informe de auditoría de cuentas anuales, que el auditor catalogue una determinada circunstancia como de poco significativa, de significativa, o de muy significativa, ya que ello influirá en el tipo de opinión a emitir, en la tabla, anotando un resumen de utilidad para relacionar el tipo de opinión con la importancia relativa de las distintas circunstancias que se pueden presentar en la práctica profesional.

<b>CIRCUNSTANCIAS IMPORTANCIA RELATIVA</b>	<b>/ POCO SIGNIFICA TIVA</b>	<b>SIGNIFICATIVA</b>	<b>MUY SIGNIFICATIV A</b>
Limitación al alcance	Favorable	Con salvedades	Denegada
Incertidumbre	Favorable	Con salvedades	Denegada
Error o incumplimiento NICF	Favorable	Con salvedades	Desfavorable
Omisión de información	Favorable	Con salvedades	

Falta de uniformidad	Favorable	<b>Acuerdo</b> párrafo énfasis Referencia a nota Memoria <b>No acuerdo</b> Con salvedades	Desfavorable (difícil)
Incumplimiento normativa	Favorable	Con salvedades	Denegada
Dudas en la gestión continuada	Favorable	Salvedades	Denegada

Relación entre circunstancia y tipo de opinión en función de la Importancia Relativa.

La elección de la magnitud apropiada (por ejemplo los fondos propios o el total de activo), así como la elección de la situación en que sitúa la entidad-cliente, de entre las que ofrece la tabla, debe hacerse con un criterio de racionalidad. Habitualmente se maneja entre los auditores la banda de fluctuación 3-5% de la magnitud clave o elegida, como un indicador de la importancia relativa de cada circunstancia considerada individualmente.

Según la NIA sobre informes, se entiende por aspectos significativos todos aquellos que superen los niveles o cifras de importancia relativa aplicados en el trabajo. Los niveles o cifras de importancia relativa y las razones que los justifican y avalan deberán quedar determinados en los papeles de trabajo donde se consigne el plan global de auditoría.

De acuerdo con la tabla orientativa y en relación el porcentaje así obtenido, las circunstancias-agregadas o individualmente se catalogarían de acuerdo con el criterio que recogemos en la siguiente tabla:

<b>PORCENTAJE OBTENIDO</b>	<b>TIPO DE CIRCUNSTANCIA</b>
Por debajo del límite inferior	No significativa
Entre el límite inferior y superior	Significativa o a juicio del auditor
Por encima del límite superior	Muy significativa

Clasificación de las circunstancias en función de los porcentajes.

Sin embargo, puede no resultar recomendable aplicar únicamente la tabla para catalogar cada situación, sino, por el contrario y de acuerdo con la norma técnica, la clasificación de tales circunstancias habrá de basarse en la experiencia y profesionalidad del auditor que deberá tener presente aspectos tales como el sector de actividad en que opera la compañía, la existencia de una o varias circunstancias a clasificar, etcétera.

## **CAPITULO II**

### **NORMAS INTERNACIONES DE AUDITORIA**

Las Normas Internacionales de Auditoría pueden considerarse como los requisitos de calidad que deben observarse para el desempeño del trabajo de auditoría profesional. Por esta razón, constituyen en la mayoría de países el soporte obligado de las actividades que conducen los Auditores.

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

Las Normas Internacionales de Auditoría deben ser aplicadas, en forma obligatoria, en la auditoría de estados financieros y deben aplicarse también, con la adaptación necesaria, a la auditoría de otra información y de servicios relacionados. En circunstancias excepcionales, un auditor puede juzgar necesario apartarse de una NIA para lograr en forma más efectiva el objetivo de una auditoría. Cuando tal situación surge, el auditor deberá estar preparado para justificar la desviación

Dentro de cada país, las reglamentaciones locales gobiernan, a mayor o menor grado, las prácticas seguidas en la auditoría de información financiera o de otro tipo. Tales reglamentaciones pueden ser de naturaleza gubernamental, o en forma de declaraciones emitidas por los organismos profesionales o de reglamentación en los países en cuestión. Las normas nacionales de auditoría y servicios relacionados

publicadas en muchos países difieren en forma y contenido. IAPC toma conocimiento, emite Normas Internacionales sobre Auditoría que se pretende sean aceptadas internacionalmente.

### **2.1 ETAPAS DEL PROCESO DE AUDITORIA (BASE NIA´s)**

#### **2.1.1 ETAPA PRELIMINAR**

Tiene como objetivo identificar y sentar las bases sobre las cuales se llevara a cabo un examen de Estados Financieros. Esta etapa se inicia desde el momento en que el auditor es llamado por el dueño o representante legal de una entidad para solicitarle sus servicios. De este modo el auditor establece un primer contacto con la entidad y procederá, en seguida, a efectuar un estudio y evaluación de la organización, de sus sistemas y procedimientos, de su sistema de control interno y analizara los factores claves de las operaciones.

Una vez que los servicios han sido formalmente aceptados y contratados, el auditor procederá a efectuar la planeación definitiva de sus auditoria ampliando, para tal propósito, la investigación de aquellos conceptos que no fueron cubiertos con profundidad y amplitud en la planeación previa.

En esta etapa se diseñara las cedula de auditoria a utilizar durante la revisión, se programara la asignación de auditores y las tareas que se les encomendaran.

Durante el desarrollo de la etapa preliminar conviene que el auditor desarrolle los programas de auditoria que van a ser utilizados durante la revisión, ello a efecto de conectar el conocimiento que hasta ese momento se tiene de la entidad con los elementos técnicos que se dispondrá para auditarla.

#### **2.1.2 ETAPA INTERMEDIA**

Su objetivo es el efectuar pruebas de los registros, procedimientos y explicaciones dadas por el cliente con el propósito de determinar el grado de confianza que se puede tener con ellos y efectuar otras pruebas con el fin de reducir la carga de trabajo en la etapa final. En esta etapa se efectúan pruebas que permitan corroborar la

calidad del control interno existente en la entidad; pruebas que servirán de base para determinar el alcance del examen a practicar y la oportunidad en la aplicación de los procedimientos de auditoria; y se definirá el plan de muestreo a seguir.

Es practica común que durante la etapa intermedia de un trabajo de revisión de información financiera, se inicie en si la auditoria partiendo del examen de las transacciones efectuadas durante los primeros meses de operación. De lo anterior se deriva que en la etapa intermedia, además de otros puntos, se revisaran los resultados de operación conocidas hasta el momento. También resulta conveniente el reducir la carga de trabajo en la etapa final de la auditoria, para lo cual durante esta etapa se adelantaran algunos trabajos del examen de saldos de balance, siempre y cuando la calidad del control interno instaurado y la confianza del auditor en la entidad lo permitan. En esta etapa el auditor dará seguimiento a las correcciones en materia de control interno presentadas a la entidad, derivadas de los hallazgos detectados durante la etapa preliminar.

### **2.1.3 ETAPA FINAL.**

Su objetivo es el de concluir con el trabajo de auditoria en sus conjunto. En esta etapa independientemente del examen realizado sobre todas las partidas que integran todo ese universo, se procederá a efectuar pruebas globales de dichas transacciones para cerrar el círculo de la revisión de este aspecto. Dentro de las pruebas globales se pueden señalar las siguientes:

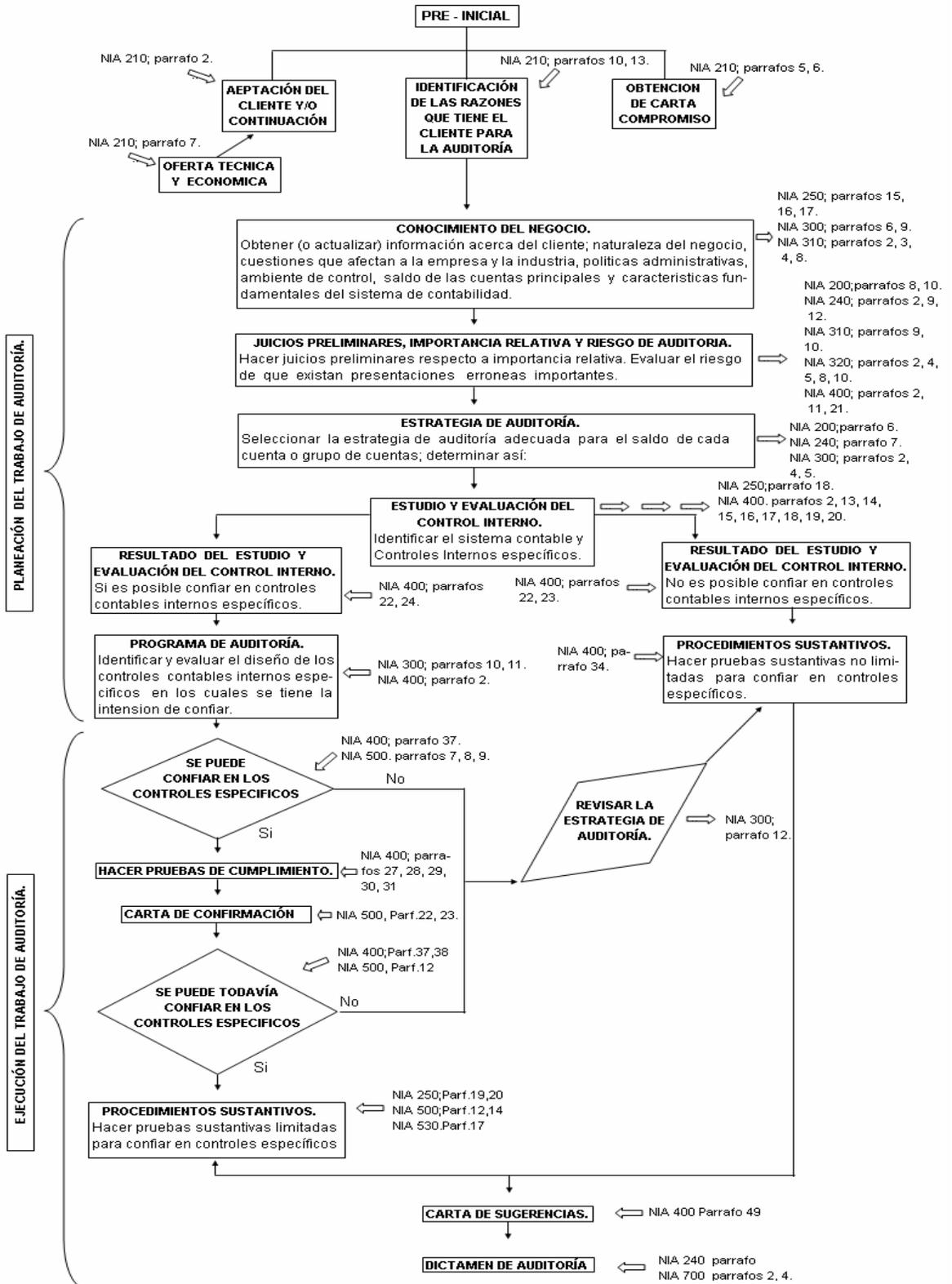
- Computo de las depreciaciones cargadas a resultados del ejercicio contra sus correspondientes abonos a cuentas suplementarias de activo fijo.
- Cálculo y verificación de las partidas de amortización de activos intangibles.
- Verificación del cálculo del impuesto sobre la renta del ejercicio sujeto a revisión, y la correcta aplicación de los anticipos a cuenta efectuados por la entidad.
- Verificar la correcta aplicación de los ajustes contables realizados por diferencias en los inventarios, de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad y de acuerdo a la legislación vigente de nuestro país.

Se llevaran a cabo pruebas de corte para cerciorarse que las transacciones han sido registradas en el periodo a que corresponden, debido a que las transacciones mas criticas son las registradas durante los últimos días a la fecha del Balance de situación

El punto final, cuando ya se cubrieron todas las etapas para el desarrollo de la auditoria de Estados Financieros, corresponde a la elaboración del dictamen correspondiente, su eventual discusión con la administración y su presentación o entrega al destinatario final: su cliente. El objetivo del examen de Estados Financieros es el de expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de operaciones, las variaciones del capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo a Normas Internacionales de Contabilidad Financiera, se considera que las notas a los estados financieros son parte integrante de dichos estados. En virtud de que los estados financieros constituyen un instrumento utilizado por la administración de una empresa para dar a conocer información de carácter económico sobre la entidad, nace la conveniencia de que un profesional independiente revise su contenido, a través de una auditoria para determinar su grado de confiabilidad.

Para ilustrar mejor la secuencia de las actividades de trabajo que debe realizar el auditor de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoria, se presenta a continuación un cuadro de trabajo y programación elaborado a partir de los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con los lineamientos expresados en las Normas internacionales de Auditoria. La explicación de cada una de estas actividades se considera durante el desarrollo de este capitulo, se explica sobre el concepto y a lo que se refiere la actividad y a continuación se expone el texto de la NIA que apoya tal afirmación.

ETAPAS DEL PROCESO DE AUDITORIA (BASE NIA's)



## **2.2 PROCESO DE AUDITORIA FINANCIERA BASADO EN NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA (NIA's).**

Las NIAs contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales (identificados en letra negra) junto con lineamientos relativos en forma de material explicativo y de algún otro tipo. Los principios básicos y los procedimientos esenciales se han de interpretar en el contexto del material explicativo o de otro tipo que proporciona lineamientos para su aplicación. Para entender y aplicar los principios básicos y los procedimientos esenciales junto con los lineamientos relacionados, es necesario considerar todo el texto de la NIA incluyendo el material explicativo o de otro tipo contenido en la NIA, no sólo el texto que está resaltado en negro.

### **2.2.1 ETAPA PRE-INICIAL**

El primer paso o etapa preliminar para realizar una auditoría consiste en la oferta; es decir, cuando una persona interesada, básicamente por mandato de ley, necesita que le sea practicada una auditoría de estados financieros a su negocio. Por ejemplo en el caso de El salvador, puede citarse que el mandato de ley que exige dicha auditoría puede hallarse en el Código de Comercio, que lo establece de hecho, como obligatorio respecto a sociedades anónimas entre otros, así como también a los negocios cuyo titular sea una persona natural, cuando su activo rebasa los trescientos mil colones.

Es ahí donde dicho interesado busca los servicios de un Contador Público autorizado para ejercer la función pública de auditoría, cuando éste encuentra al candidato idóneo, comienzan las primeras negociaciones respecto a la contratación; se presenta la oferta (el auditor al cliente) donde se establecen las condiciones en las cuales se puede desarrollar el trabajo, como por ejemplo en que consiste la auditoría, su alcance, las responsabilidades del cliente y las del auditor, sus honorarios, etc.

Cuando se hallan establecido las condiciones en común acuerdo, surge la carta compromiso que viene a concretar las condiciones de una manera formal para efectos de hacer constar; tanto al auditor como al cliente, las condiciones bajo las cuales el Contador público acepta los términos del trabajo a ser realizado, y a su vez, el cliente reitera la contratación del profesional; dicha carta de compromiso es firmada por el

auditor que es quien la emite y dirige al cliente; que a su vez este último la firma dando el visto bueno de las condiciones del trabajo a desarrollar. A continuación se hacen las citas de los párrafos aplicables correspondientes a las secciones de las NIA's aplican para efectos de ilustración:

*NIA 210: "TÉRMINOS DE LOS TRABAJOS DE AUDITORÍA".*

**Párrafo 2:**

*"El auditor y el cliente deberán acordar los términos del trabajo. Los convenidos necesitarán ser registrados en una carta compromiso de auditoría u otra forma apropiada de contrato".*

**Párrafo 5:**

*"Conviene a los intereses tanto del cliente como del auditor envíe una carta compromiso, preferiblemente antes del inicio del trabajo, para ayudar a evitar malos entendidos respecto del trabajo. La carta compromiso documenta y confirma la aceptación del nombramiento por parte del auditor, el objetivo y alcance de la auditoría, el grado de las responsabilidades del auditor hacia el cliente y la forma de cualesquier informe".*

**Párrafo 6:**

*"La forma y contenido de la carta compromiso puede variar para cada cliente, pero generalmente incluiría referencia a:*

- *El objetivo de la auditoría de estados financieros.*
- *Responsabilidad de la administración por los estados financieros.*
- *El alcance de la auditoría, incluyendo referencia a legislación aplicable, reglamentos, o pronunciamientos de organismos profesionales a los cuales se adhiere el auditor.*
- *La forma de cualesquier informes u otra comunicación de resultados del trabajo.*
- *El hecho de que, a causa de la naturaleza de prueba (pruebas selectivas) y otras limitaciones inherentes de una auditoría, junto con las limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y control interno, hay un riesgo inevitable de que*

*algunas representaciones erróneas sustanciales puedan permanecer sin ser descubiertas.*

- *Acceso sin restricciones a cualquier registro, documentación y otra información solicitada en conexión con la auditoría”.*

**Párrafo 7:**

*“El auditor también puede desear incluir en la carta:*

- *Arreglo respecto de la planeación de la auditoría.*
- *Expectativa de recibir de la administración una confirmación escrita referente a las representaciones hechas en conexión con la auditoría*
- *Petición al cliente de confirmar los términos del trabajo acusando recibo de la carta compromiso.*
- *Descripción de cualquier otra carta o informe que el auditor espere emitir para el cliente.*
- *Bases sobre las que se calculan los honorarios y cualesquier arreglos para facturación”.*

**Párrafo 8:**

*“Cuando se considere importante, pudieran señalarse los siguientes puntos:*

- *Arreglos concernientes a la involucración de otros auditores y expertos en algunos aspectos de la auditoría.*
- *Arreglos concernientes a la involucración de auditores internos y algún otro personal del cliente.*
- *Arreglos por hacer con el auditor precursor, si hay uno, en el caso de una auditoría inicial.*
- *Cualquiera restricción de la responsabilidad del auditor cuando exista tal posibilidad.*
- *Una referencia a cualesquier acuerdos adicionales entre el auditor y el cliente.*
- *En el apéndice se expone un ejemplo de una carta compromiso de auditoría”.*

**Párrafo 10:**

*“En las auditorías recurrentes, el auditor deberá considerar si las circunstancias requieren que los términos del trabajo sean revisados y si hay necesidad de recordarle al cliente los términos existentes de trabajo”.*

**Párrafo 13:**

*“Una petición de un cliente para que el auditor cambie el trabajo puede ser resultado de un cambio en las circunstancias que afectan la necesidad del servicio, un malentendido en cuanto a la naturaleza de una auditoría o servicios relacionado originalmente solicitado, o una restricción sobre el alcance del trabajo, ya sea impuesta por la administración o causada por las circunstancias. El auditor debe considerar cuidadosamente la razón dada para la petición, particularmente las implicaciones de una restricción sobre el alcance del trabajo”.*

### **2.2.2 CONOCIMIENTO DEL NEGOCIO.**

Como segundo paso en el proceso de auditoría; es un requisito indispensable adquirir una noción bien acertada del negocio en su conjunto; tanto para el auditor, como para aquellas personas que serán auxiliares de éste en el desarrollo de las diferentes fases de dicha auditoría. Podemos en alusión a ello, hacer las siguientes citas de algunas secciones de las NIA's, con el propósito de encontrar un asidero técnico a la afirmación sobre tal necesidad de conocimiento del negocio, así como de su entorno, de las implicaciones que posee el lugar que ocupa en la industria, los efectos de dichas condiciones en lo fiscal, financiero, económico, tanto a nivel micro como macro cuando así lo amerite, etc. En consecuencia, se pueden citar las siguientes secciones y párrafos respectivos:

La planificación es imprescindible si se pretende realizar el trabajo con la máxima eficacia y que el proceso no resulte demasiado costoso para el cliente. El auditor no solamente deberá mostrarse cauteloso en la planificación de los procedimientos que considera necesarios, sino que también debería prepararse para la eventualidad de tener que realizar procedimientos que no considere necesarios.

La planificación preliminar de la auditoría incluye la recopilación de la información que se pueda emplear de ayuda en la planificación de los diversos procedimientos habitualmente empleados en el curso de una auditoría general.

La planeación para una auditoría nueva incluye la recopilación y evaluación de muchos tipos de información. En la mayoría de los casos, la información necesaria se obtiene a través de investigaciones y visitas a la empresa cliente. Se pueden describir algunos de los asuntos principales que formarían parte de las gestiones preliminares para una auditoría nueva de la siguiente forma:

- Finalidad de la Auditoría.
- Naturaleza del negocio o empresa.
- Estructura de la organización.

La planificación de los procedimientos en el caso de auditorías recurrentes requiere la evaluación de los mismos factores, sin embargo si la finalidad, la naturaleza del negocio y la estructura organizacional permanecen relativamente invariables con respecto al período anterior, la mayoría de los procedimientos aplicables al presente pueden planificarse tomando como base los datos acumulados durante la última auditoría.

Generalmente los primeros pasos que da el auditor en el proceso de planificación van dirigidos a la obtención del conocimiento adecuado del negocio. El auditor debe de considerar algunas cuestiones que se refieren al sector en que opera la empresa, como la situación económica, disposiciones regulatorias del gobierno y los cambios tecnológicos, en la medida en que afecten al examen, deberán considerarse también otras cuestiones, como las prácticas contables del sector. Si el auditor observa que pueden aparecer problemas de auditoría o de contabilidad poco usuales o si el negocio pertenece a un sector industrial muy especializado, podría consultar para ese propósito publicaciones correspondientes con ese sector, libros de texto y expertos o personas que conozcan a fondo el sector al que pertenece la empresa.

A continuación se hacen las citas de los párrafos aplicables correspondientes a las secciones de las NIA's que aplican para efectos de ilustración:

NIA 250: “CONSIDERACIÓN DE LEYES Y REGLAMENTOS EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS”.

**Párrafo 15:**

*“Para planear la auditoría, el auditor deberá obtener una comprensión general del marco de referencia legal y regulator aplicable a la entidad y la industria y como la entidad esté cumpliendo con dicho marco de referencia”.*

**Párrafo 16:**

*“Para obtener esta comprensión general, el autor reconocerá particularmente que algunas leyes y reglamentos pueden tener un efecto fundamental sobre las operaciones de la entidad. O sea, el incumplimiento con ciertas leyes y reglamentos puede causar que la entidad cese en sus operaciones, o poner en cuestionamiento la continuidad de la entidad como un negocio en marcha. Por ejemplo, el incumplimiento con los requerimientos con la licencia de la entidad u otro título para desempeñar sus operaciones podría tener un impacto tal (por ejemplo, para un banco, el incumplimiento con requisitos sobre capital o las inversiones)”.*

**Párrafo 17:**

*“Para obtener la comprensión general de leyes y reglamentos, el auditor ordinariamente tendría que:*

- *Usar el conocimiento existente de la industria y negocio de la entidad.*
- *Averiguar con la administración respecto de las políticas y procedimientos de la entidad referentes al cumplimiento con leyes y reglamentos.*
- *Averiguar con la administración sobre las leyes o reglamentos que puede esperarse tengan un efecto fundamental sobre las operaciones de la entidad.*
- *Discutir con la administración las políticas o procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar las demandas de litigio y las evaluaciones.*
- *Discutir el marco de referencia legal y reglamentario con los auditores de subsidiarias en otros países (por ejemplo, sí se requiere que la subsidiaria se adhiera a los reglamentos de valores de la compañía tenedora”.*

NIA 300: “PLANEACIÓN”.

**Párrafo 6:**

*“Adquirir conocimiento del negocio es una parte importante de la planeación del trabajo. El conocimiento del negocio por el auditor ayuda en la identificación de eventos, transacciones y prácticas que pueden tener un efecto importante sobre los estados financieros”.*

**Párrafo 9:**

*“Los asuntos que tendrá que considerar el auditor (entre otros) al desarrollar el plan global de auditoría se incluye:*

**Conocimiento del negocio**

- *Factores económicos generales y condiciones de la industria que afectan al negocio de la entidad.*
- *Características importantes de la entidad, su negocio, su desempeño financiero y sus requerimientos para informar incluyendo cambios desde la fecha de la anterior auditoría.*
- *El nivel general de la competencia de la administración”.*

NIA 310: “CONOCIMIENTO DEL NEGOCIO”.

**Párrafo 2:**

*“Al desempeñar una auditoría de estados financieros, el auditor debería tener u obtener un conocimiento del negocio suficiente para que sea posible al auditor identificar y comprender los eventos, transacciones y prácticas que, a juicio del auditor puedan tener un efecto importante sobre los estados financieros o en el examen o en el dictamen de auditoría. Por ejemplo, dicho conocimiento es utilizado por el auditor al evaluar los riesgos inherentes y de control y al determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría”.*

**Párrafo 3:**

*“El nivel de conocimiento del auditor para un trabajo incluiría un conocimiento general de la economía y la industria dentro de la cual la entidad opera, y un conocimiento más*

*particular de cómo opera la entidad. El nivel de conocimiento requerido por el auditor ordinariamente sería, sin embargo, menor que el poseído por la administración”.*

**Párrafo 4:**

*“Antes de aceptar el trabajo, el auditor debería obtener un conocimiento preliminar de la industria y de los dueños, administración y operaciones de la entidad que va a ser auditada, y consideraría si puede obtener un nivel del conocimiento del negocio adecuado para desempeñar la auditoría”.*

**Párrafo 8:**

*“El auditor puede obtener un conocimiento de la industria y de la entidad de un número de fuentes. Por ejemplo:*

- *Experiencia previa con la entidad y con la industria*
- *Discusión con personas de la entidad (por ejemplo, directores y personal operativo)*
- *Discusión con personal de auditoría interna y revisión de dictámenes de auditoría interna.*
- *Discusión con otros auditores y con asesores legales o de otro tipo que hayan proporcionado servicios a la entidad o dentro de la industria.*
- *Discusión con personas enteradas fuera de la entidad (por ejemplo, economistas de la industria, reglamentadores de la industria, clientes, abastecedores, competidores).*
- *Publicaciones relacionadas con la industria ( por ejemplo, estadísticas de gobierno, encuestas, textos ,revistas de comercio, reportes preparados por bancos y corredores de bolsas, periódicos financieros).*
- *Legislación y reglamentos que afecten en forma importante a la entidad*
- *Visitas a los locales de la entidad y a instalaciones de sus plantas.*
- *Documentos producidos por la entidad (por ejemplo, minutas de juntas, material enviado a accionistas, o presentado a autoridades reglamentadoras, literatura promocional, informes anuales y financieros de años anteriores, manual de políticas de administración, manuales de sistemas de contabilidad y control*

*interno, catálogo de cuentas, descripciones de puestos, planes de mercadotecnia y de ventas)*”.

### **2.2.3 JUICIOS PRELIMINARES, IMPORTANCIA RELATIVA Y RIESGO DE AUDITORIA**

Antes de que el auditor prepare el programa de auditoría, debería realizar una evaluación preliminar de los controles de contabilidad internos y de su efecto sobre la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría previstos. Esta revisión preliminar podría centrarse en aquellas áreas que son fundamentales en el proceso de planificación, especialmente en aquellas en las que la auditoría debe hacer un énfasis especial o cuyo tiempo de estudio se debe ampliar.

En esta evaluación preliminar el auditor debe identificar los controles que parecen garantizar que los procesos de se efectúan tal y para lo que fueron creados, los cuales debe de verificar. El auditor debe identificar los métodos de control que no pretende verificar, ya sea por que no los cree verídicos o por que cree que la auditoría puede realizarse con mayor eficacia centrándose en pruebas sustantivas sobre transacciones y saldos de cuentas. La evaluación preliminar suele influir también en la identificación de las principales deficiencias visibles del control, las cuales deberán comentar con la administración para poder adoptar una medida correctora. Además el auditor puede comprobar que su primera impresión inicial era incorrecta o que existen controles de compensación en otras partes del sistema.

A continuación se hacen las citas de los párrafos aplicables correspondientes a las secciones de las NIA´s que aplican para efectos de ilustración:

*NIA 200: “OBJETIVOS Y PRINCIPIOS GENERALES QUE GOBIERNAN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS”.*

#### **Párrafo 8:**

*“Una auditoría de acuerdo a las NIA´s tiene el propósito de proporcionar una certeza razonable de que los estados financieros tomados de forma integral están libres de representaciones erróneas sustanciales. Certeza razonable es un concepto que se refiere*

*a la acumulación de la evidencia de auditoría necesaria para que el auditor concluya que no hay representaciones erróneas sustanciales en los estados financieros tomados en forma integral. La certeza razonable tiene relación con el proceso de auditoría total”.*

**Párrafo 10:**

*“También, el trabajo emprendido por el auditor para formar una opinión está influido por el ejercicio del juicio en particular respecto a:*

- a) El acopio de evidencia de auditoría, por ejemplo, para decidir la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría.*
- b) La extracción de conclusiones basadas en la evidencia de auditoría reunida, como por ejemplo, evaluar la razonabilidad de las estimaciones hechas por la administración al preparar los estados financieros”.*

**NIA 240: “FRAUDE Y ERROR”.**

**Párrafo 2:**

*“Al planear y desempeñar procedimientos de auditoría y al evaluar los resultados consecuentes, el auditor debería considerar el riesgo de representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros, resultantes de fraude o error”.*

**Párrafo 9:**

*“Basado en la evaluación del riesgo, el auditor debería de diseñar procedimientos de auditoría para obtener certeza razonable de que son detectadas las representaciones erróneas que surgen de fraude y error que son de importancia relativa a los estados financieros tomados globalmente”.*

**Párrafo 12:**

*“Una auditoría está sujeta al riesgo inevitable de que algunas representaciones erróneas de importancia relativa de los estados financieros no sean detectadas, aún si la auditoría está propiamente planeada y desempeñada de acuerdo con las NIA´s”.*

*NIA 310: “CONOCIMIENTO DEL NEGOCIO”.*

**Párrafo 9:**

*“Un conocimiento del negocio es el marco de referencia dentro del cual el auditor ejerce su juicio profesional. Comprender el negocio y usar ésta información apropiadamente ayuda al auditor para:*

- *Evaluar el riesgo e identificar problemas.*
- *Planear y desempeñar la auditoría en forma efectiva y eficiente.*
- *Evaluar evidencia de auditoría.*
- *Proporcionar un mejor servicio al cliente”.*

**Párrafo 10:**

*“El auditor hace juicios sobre muchos asuntos a lo largo del curso de la auditoría en los que el conocimiento del negocio es importante. Por ejemplo:*

- *Evaluar el riesgo inherente y el riesgo de control.*
- *Considerar los riesgos del negocio y la respuesta de la administración al respecto.*
- *Desarrollar un plan global de auditoría y el programa de auditoría.*
- *Determinar un nivel de importancia relativa y evaluar si el nivel de importancia relativa que se escogió sigue siendo apropiado.*
- *Evaluar la evidencia de auditoría para establecer si es apropiada y la validez de las aseveraciones relacionadas de los estados financieros.*
- *Evaluar las estimaciones contables y las representaciones de la administración.*
- *Identificar áreas donde pueden ser necesarias una consideración y habilidades de auditoría especiales.*
- *Identificar partes relacionadas y transacciones de partes relacionadas.*
- *Reconocer información conflictiva (por ejemplo, representaciones contradictorias).*
- *Reconocer circunstancias inusuales (por ejemplo, fraude e incumplimiento con leyes y reglamentos, relaciones inesperadas de datos estadísticos de operaciones con los resultados financieros reportados).*
- *Hacer investigaciones informadas y evaluar la razonabilidad de las respuestas.*

- *Considerar lo apropiado de las políticas contables y de las revelaciones de los estados financieros”.*

NIA 320: “*IMPORTANCIA RELATIVA DE LA AUDITORÍA*”.

**Párrafo 2:**

*“El auditor deberá considerar la importancia relativa y su relación con el riesgo de auditoría cuando conduzca una auditoría”.*

**Párrafo 4:**

*“El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia para informes financieros identificado. La evaluación de que es importante es un asunto de juicio profesional”.*

**Párrafo 5:**

*“Al diseñar el plan de auditoría el auditor establece un nivel aceptable de importancia relativa a modo de detectar en forma cuantitativa las representaciones erróneas de importancia relativa. Sin embargo necesitan considerarse tanto el monto (cantidad) y la naturaleza (calidad) de las representaciones. Ejemplos de representaciones erróneas cualitativas sería la descripción inadecuada e impropia de una política de contabilidad cuando es probable que un usuario de los estados financieros fuera guiado equivocadamente por la descripción, y el dejar de revelar la infracción a requisitos reguladores cuando es probable que la imposición consecuente de restricciones regulatorias hará disminuir en forma importante la capacidad de operación”.*

**Párrafo 8:**

*“La importancia relativa debería ser considerada por el auditor cuando:*

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

**Párrafo 10:**

*“Hay una relación inversa entre la importancia relativa y el nivel de riesgo de auditoría, que es que mientras más alto el nivel de importancia relativa, más bajo el*

riesgo de auditoría y viceversa. El auditor toma en cuenta la relación inversa entre importancia relativa y el riesgo de auditoría cuando determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, sí, después de planear procedimientos de auditoría específicos, el auditor determina que el nivel de importancia relativa aceptable es mas bajo, el riesgo de auditoría aumenta. El auditor compensará esto:

- a) Reduciendo el nivel evaluado de riesgo de control, cuando esto sea factible, y apoyando el nivel reducido desarrollando pruebas de control extensas o adicionales; o
- b) Reduciendo el riesgo de detección al modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos planeados”.

NIA 400: “EVALUACIÓN DE RIESGO Y CONTROL INTERNO”.

**Párrafo 2:**

*“El auditor deberá obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficiente, para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectiva. El auditor debería usar juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos de auditoría para asegurar que el riesgo se reduce a un nivel aceptablemente bajo”.*

**Párrafo 11:**

*“Al desarrollar el plan global de auditoría, el auditor debería evaluar el riesgo inherente al nivel de estados financieros. Al desarrollar el programa de auditoría, el auditor debería relacionar dicha evaluación a nivel de aseveración de saldos de cuentas y clases de transacciones de importancia relativa, o asumir que el riesgo inherente es alto para la aseveración”.*

**Párrafo 21:**

*“La evolución preliminar del riesgo de control es el proceso de evaluar la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno de una entidad para prevenir o detectar y corregir representaciones erróneas de importancia relativa. Siempre habrá*

*algún riesgo de control a causa de las limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y de control”.*

#### **2.2.4 ESTRATEGIA DE AUDITORÍA.**

El auditor deberá planear la auditoría por pequeña que esta sea, siempre se necesitará de un plan de trabajo. Planear la auditoría consiste en decidir previamente cuáles son los procedimientos de auditoría que se van a emplear, cuál es la extensión de las pruebas, en que oportunidad se van a dar esas pruebas.

Existen circunstancias que pueden hacer variar el trabajo de auditoría y que deben tomarse en cuenta al planearse, algunas de ellas, el objetivo, condiciones y limitaciones del trabajo que se va a realizar. Así también, es importante obtener los datos necesarios acerca del control interno y del sistema de contabilidad de la entidad.

La planeación de la auditoría no debe ser de carácter rígido e inflexible, el auditor debe estar preparado para modificar los planes si durante el desarrollo del trabajo se encuentran situaciones no previstas, o cuando exista necesidad de hacer variaciones o implicaciones a los programas establecidos. El resultado de la planeación se condensa específicamente en el programa de auditoría.

A continuación se hacen las citas de los párrafos aplicables correspondientes a las secciones de las NIA´s que aplican para efectos de ilustración:

*NIA 200: “OBJETIVOS Y PRINCIPIOS GENERALES QUE GOBIERNAN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS”.*

##### **Párrafo 6:**

*“El auditor deberá planear y desempeñar la auditoría con una actitud de escepticismo profesional reconociendo que pueden existir circunstancias que causen que los estados financieros estén sustancialmente representados en forma errónea. Por ejemplo, el auditor ordinariamente esperaría encontrar evidencia para apoyar las representaciones de la administración y no asumir que son necesariamente correctas”.*

NIA 240: “FRAUDE Y ERROR”.

**Párrafo 7:**

*“Al planear la auditoría el auditor debería evaluar el riesgo de que el fraude y error puedan causar que los estados financieros contengan representaciones erróneas de importancia relativa y debería averiguar con la administración sobre cualquier fraude o error importante que haya sido descubierto”.*

NIA 300: “PLANEACIÓN”.

**Párrafo 2:**

*“El auditor deberá planear el trabajo de auditoría de modo que sea desempeñada de una manera efectiva”.*

**Párrafo 4:**

*“La planeación adecuada del trabajo de auditoría ayuda a asegurar que se preste atención adecuada a áreas importantes de la auditoría, que los problemas potenciales son identificados y que el trabajo es completado en forma efectiva. La planeación también ayuda para la apropiada asignación de trabajo a los auxiliares y para la coordinación del trabajo hecho por otros auditores y expertos”.*

**Párrafo 5:**

*“El grado de planeación variará de acuerdo con el tamaño de la entidad, la complejidad de la auditoría y la experiencia del auditor con la entidad y conocimiento del negocio”.*

### **2.2.5 ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO.**

Uno de los factores importantes que influyen sobre la exactitud y confiabilidad de los resultados de un sistema de contabilidad es el control interno existente. El factor del control interno y la confiabilidad resultante que se ha de depositar en los resultados del sistema influyen en la selección de procedimientos de auditoría diseñados para corroborar las cifras, así como para el número de muestras que se han de tomar y el

momento de la aplicación de los procedimientos. Entre los métodos de evaluación de control interno y los factores que influyen en su eficacia encontramos:

- Un plan de organización eficaz que asegure una delegación correcta de las responsabilidades y una separación entre operaciones de contabilidad.
- Una designación de responsabilidades clara para la autorización, revisión y aprobación de transacciones.
- Prácticas administrativas sólidas, como el desarrollo y utilización de manuales de procedimientos
- Una selección de los empleados competentes del negocio.

A continuación se hacen las citas de los párrafos aplicables correspondientes a las secciones de las NIA's que aplican para efectos de ilustración:

*NIA 250: "CONSIDERACIÓN DE LEYES Y REGLAMENTOS EN UNA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS".*

**Párrafo 18:**

*"Después de obtener la comprensión general, el auditor deberá desempeñar procedimientos para ayudar a identificar casos de incumplimiento con aquellas leyes y reglamentos en donde debe considerarse el incumplimiento al preparar los estados financieros, específicamente:*

- *Averiguar con la administración si la entidad está en cumplimiento con dichas leyes y reglamentos.*
- *Inspeccionar correspondencia con las principales autoridades que otorgan licencias o imponen reglamentos".*

*NIA 400: "EVALUACIÓN DE RIESGO Y CONTROL INTERNO".*

**Párrafo 2:**

*"El auditor deberá obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficiente, para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectiva. El auditor debería usar juicio profesional para evaluar el riesgo de*

*auditoría y diseñar los procedimientos de auditoría para asegurar que el riesgo se reduce a un nivel aceptablemente bajo”.*

**Párrafo 13:**

*“Los controles internos relacionados con el sistema de contabilidad están dirigidos a lograr objetivos como:*

- Las transacciones son ejecutadas de acuerdo con la autorización general o específica de la administración.*
- Todas las transacciones y otros eventos son prontamente registrados en el monto correcto, en las cuentas apropiadas y en el período contable apropiado, a modo de permitir la preparación de los estados financieros de acuerdo con un marco de referencia para informes financieros identificados.*
- El acceso a activos y registros es permitido solo de acuerdo con la autorización de la administración.*
- Los activos registrados son comparados con los activos existentes a intervalos razonables y se toma la acción apropiada respecto de cualquier diferencia”.*

**Párrafo 14:**

*“Los sistemas de contabilidad y de control interno no pueden dar a la administración evidencia conclusiva de que se han alcanzado los objetivos a causa de limitaciones inherentes. Dichas limitaciones incluyen:*

- El usual requerimiento de la administración de que el costo de un control interno no exceda los beneficios que se espera sean derivados.*
- La mayoría de los controles internos tienden a ser dirigidos a transacciones de rutina más que a transacciones que no son de rutina.*
- El potencial para error humano debido a descuido, distracción, errores de juicio y la falta de comprensión de las instrucciones.*
- La posibilidad de burlar los controles internos a través de la colusión de un miembro de la administración o de un empleado con partes externas o dentro de la entidad.*

- *La posibilidad de que una persona responsable de ejercer un control interno pudiera abusar de esa responsabilidad, por ejemplo, un miembro de la administración sobrepasando un control interno.*
- *La posibilidad de que los procedimientos puedan volverse inadecuados debido a cambios en condiciones, y de que el cumplimiento con los procedimientos pueda deteriorarse”.*

**Párrafo 15:**

*“Al obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y control interno para planear la auditoría, el auditor obtiene un conocimiento del diseño de los sistemas de contabilidad y de control interno, y de su operación. Por ejemplo, un auditor puede desarrollar una prueba de “rastreo”, o sea seguirle la pista a unas cuantas transacciones por todo el sistema de contabilidad. Cuando las transacciones seleccionadas son típicas de las transacciones que pasan a través del sistema, este procedimiento puede ser tratado como parte de las pruebas de control. La naturaleza y alcance de las pruebas de rastreo desarrolladas por el auditor son tales que ellas solas no proporcionarían suficiente evidencia apropiada de auditoría para soportar una evaluación de riesgo de control que sea menos que alto”.*

**Párrafo 16:**

*“La naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos desempeñados por el auditor para obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno variará según, entre otras cosas:*

- *El tamaño y complejidad de su sistema de computación.*
- *Consideraciones sobre importancia relativa.*
- *El tipo de controles internos implicados.*
- *La naturaleza de la documentación de la entidad de los controles internos específicos.*
- *La evaluación del auditor del riesgo inherente”.*

**Párrafo 17:**

*“Ordinariamente, la comprensión del auditor de los sistemas de contabilidad y de control interno, que es importante para la auditoría se obtiene a través de experiencia previa con la entidad y se suple con:*

- a) Investigaciones con la administración, personal de supervisión y otro personal apropiado en diversos niveles organizacionales dentro de la entidad, junto con referencia a la documentación como manuales de procedimientos, descripciones de puestos y diagramas de flujos;*
- b) Inspección de documentos y registros producidos por los sistemas de contabilidad y control interno; y*
- c) Observación de las actividades y observación de las actividades y operación de la entidad, incluyendo observaciones de la organización de operaciones por computadora, personal de la administración, y la naturaleza del proceso de transacciones”.*

**Párrafo 18:**

*“El auditor debería obtener una comprensión del sistema de contabilidad suficiente para identificar y entender:*

- a) Las principales clases de transacciones en las operaciones de la entidad;*
- b) Como se inician dichas transacciones;*
- c) Registros contables importantes, documentos de soporte y cuentas en los estados financieros; y*
- d) El proceso contable y de informes financieros, desde el inicio de transacciones importantes y otros eventos hasta su inclusión en los estados financieros”.*

**Párrafo 19:**

*“El auditor debería obtener una comprensión del ambiente de control suficiente para evaluar las actitudes, conciencia y acciones de directores y administración, respecto de los controles internos y su importancia en la entidad”.*

**Párrafo 20:**

*“El auditor debería obtener una comprensión de los procedimientos de control suficiente para desarrollar el plan de auditoría. Al obtener esta comprensión el auditor consideraría el conocimiento sobre la presencia o ausencia de procedimientos de*

*control obtenido de la comprensión del ambiente de control y del sistema de contabilidad para determinar si es necesaria alguna comprensión adicional sobre los procedimientos de control. Como los procedimientos de control están integrados con el ambiente de control y con el sistema de contabilidad, al obtener el auditor una comprensión del ambiente de control y del sistema de contabilidad, es probable que obtenga también algún conocimiento sobre procedimientos de control, por ejemplo, el auditor ordinariamente se da cuenta de si las cuentas bancarias están conciliadas. Ordinariamente, el desarrollo del plan global de auditoría no requiere una comprensión de procedimientos de control para cada aseveración de los estados financieros en cada cuenta y clase de transacción”.*

#### **2.2.6 RESULTADO DEL ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO. (CUANDO ES POSIBLE CONFIAR EN EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO).**

El alcance de las pruebas o procedimientos de auditoría seleccionados por el auditor dependerá de las circunstancias. Si el auditor cree que los controles de la empresa en estudio son eficaces y que funcionan correctamente, una vez que el auditor haya verificado que los controles internos que existen y con que eficacia funcionan, pueden realizarse la determinación final de los procedimientos de auditoría, así como el momento de su aplicación y alcance. Si los controles internos son fuertes el auditor, el auditor selecciona un procedimiento indicado para corroborar los saldos en las cuentas correspondientes a estos controles.

A continuación se hacen las citas de los párrafos aplicables correspondientes a las secciones que las NIA's que aplican para efectos de ilustración:

*NIA 400: “EVALUACIÓN DE RIESGO Y CONTROL INTERNO”.*

##### **Párrafo 22:**

*“Después de obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno, el auditor debería de hacer una evaluación preliminar del riesgo de control al nivel de aseveración, para cada saldo de cuenta o clase de transacciones, de importancia relativa”.*

**Párrafo 24:**

*“La evaluación preliminar del riesgo de control para una aseveración del estado financiero debería ser alta a menos que el auditor:*

*a) Pueda identificar controles internos relevantes a la aseveración que sea probable que prevengan o detecten y corrijan una representación errónea de importancia relativa.*

*b) Planee desempeñar pruebas de control para soportar la evaluación”.*

**2.2.7 PROGRAMA DE AUDITORÍA.**

Puesto que cada auditoría tiene carácter singular, cada programa debería adaptarse a las circunstancias que rodean al negocio Sin embargo se puede utilizar un programa impreso, breve y estándar como marco de referencia y ajustar el programa a aquellos procedimientos adicionales o necesarios que considere convenientes para adaptarse a los hechos y circunstancias de la entidad. El programa podría basarse en un enfoque que comprenda una lista de procedimientos que podrían aplicarse.

Los programas de auditoría facilitan notablemente la organización de la auditoría. Entre las ventajas de los programas de auditoría tenemos:

- Especifica el trabajo que se ha de realizar.
- Promueve la distribución eficaz del trabajo.
- Facilita la creación de rutinas metódicas que permiten un ahorro de tiempo.
- Asigna responsabilidades por el trabajo realizado.
- Sirve de guía para futuras auditorías.

La utilización de un programa de auditoría impreso constituye un método para asegurarse de que se han realizado todos los procedimientos que se exigen en el plan de auditoría. Entre algunas de las desventajas que presenta un programa de auditoría tenemos, que podría dar la impresión que establece límites de trabajo y responsabilidades, promueve la aplicación de procedimientos de forma automática.

A continuación se hacen las citas de los párrafos aplicables correspondientes a las secciones que las NIA´s aplican para efectos de ilustración:

NIA 300: “PLANEACIÓN”.

**Párrafo 10:**

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

**Párrafo 11:**

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

NIA 400: “EVALUACIÓN DE RIESGO Y CONTROL INTERNO”.

**Párrafo 2:**

*“El auditor deberá obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno suficiente, para planear la auditoría y desarrollar un enfoque de auditoría efectiva. El auditor debería usar juicio profesional para evaluar el riesgo de auditoría y diseñar los procedimientos de auditoría para asegurar que el riesgo se reduce a un nivel aceptablemente bajo”.*

### **2.2.8 PROCEDIMIENTOS CUANDO SE PUEDE CONFIAR EN LOS CONTROLES ESPECÍFICOS.**

Existen diferentes grados variables de control eficaz, ningún control es perfecto, pero algunos son más firmes que otros. Después de haber determinado la eficacia de controles específicos, de hace necesario que el auditor llegue a una conclusión referente a la fiabilidad que pueda asignársele al control y la medida en que son necesarios unos procedimientos adicionales de auditoría.

El auditor se vale de conclusiones como las siguientes:

Los controles del sistema son fiables, puede el auditor limitarse a un alcance mínimo al momento de evaluar los controles y expresar una opinión sobre los estados financieros. Una vez que el auditor haya verificado que los controles internos son fuertes y que funcionan con eficacia, puede realizar la determinación final de los procedimientos de auditoría, así como el momento de su aplicación y alcance.

A continuación se hacen las citas de los párrafos aplicables correspondientes a las secciones que las NIA's aplican para efectos de ilustración:

*NIA 400: "EVALUACIÓN DE RIESGO Y CONTROL INTERNO".*

**Párrafo 37:**

*"El auditor debería considerar si los controles internos estuvieron en uso a lo largo del período. Si se usaron controles sustancialmente diferentes en tiempos diferentes durante el período, el auditor debería considerar cada uno separadamente. Una falla en los controles internos por una porción específica del período requiere consideración por separado de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a ser aplicados a las transacciones y otros eventos de ese período".*

*NIA 500: "EVIDENCIA DE AUDITORÍA".*

**Párrafo 7:**

*"La suficiencia y la propiedad están interrelacionadas y aplican a la evidencia de auditoría obtenida tanto de las pruebas de control como de los procedimientos sustantivos. La suficiencia es la medida de la cantidad de evidencia de auditoría; la*

*propiedad es la medida de la calidad de evidencia de auditoría y su relevancia para una aseveración y su confiabilidad. Ordinariamente el auditor encuentra necesario confiar en evidencia de auditoría que es persuasiva y no conclusiva y a menudo buscará evidencia de auditoría de diferentes fuentes o de una naturaleza diferente para soportar la misma aseveración”.*

**Párrafo 8:**

*“Para formar la opinión de auditoría, el auditor ordinariamente no examina toda la información disponible porque se puede llegar a conclusiones sobre un saldo de una cuenta, clase de transacciones o control por medio del ejercicio de su juicio o de muestreo estadístico”.*

**Párrafo 9:**

*“El juicio del auditor respecto de que es evidencia suficiente apropiada de auditoría es influenciado por factores como:*

- *La evaluación del auditor de la naturaleza y nivel de riesgo inherente tanto a nivel de los estados financieros como a nivel de saldo de la cuenta o clase de transacciones.*
- *Naturaleza de los sistemas de contabilidad y de control interno y la evaluación del riesgo de control.*
- *Importancia relativa de la partida que se examina.*
- *Experiencia ganada durante auditorías previas.*
- *Resultados de procedimientos de auditoría, incluyendo fraude o error que puedan haberse encontrado.*
- *Fuente y confiabilidad de información disponible”.*

### **2.2.9 REVISIÓN DE LA ESTRATEGIA DE AUDITORÍA.**

A medida que avanza la auditoría, puede ser necesario modificar la estrategia de auditoría debido a los problemas encontrados o los cambios de situación; en consecuencia, la estrategia de auditoría, aunque debería prepararse con sumo cuidado, debe considerarse siempre como provisional. El personal de auditoría debe, a lo largo de

auditoría, mostrarse atento ante la eventual necesidad de modificarlo. Habitualmente, es necesaria la revisión del programa si la nueva situación tiene un carácter tal que podría influir notablemente sobre los procedimientos que se han de realizar en los últimos pasos de auditoría. En tal caso, podrían introducirse los cambios directamente en el programa o incluirlos mediante referencias en memorándums separados.

La cantidad de trabajo de auditoría previo que exista sobre el programa de auditoría depende de si se trata de una auditoría recurrente, de ser así, que cambios debe considerarse. Puesto que la mayoría de las auditorías suelen ser de este tipo, se recomienda la realización de algunos trabajos preliminares, revisando los papeles de trabajo de la auditoría anterior. Es un buen sistema exigir al supervisor del año en curso que sugiera las modificaciones necesarias que pudieran servir de guía en la planificación del programa de auditoría del año siguiente. Independientemente de lo que pudiera estar ya realizado, el supervisor se responsabiliza de comprobar que se siguen los procedimientos adecuados. Por lo tanto, debe revisar con mucho cuidado cualquier programa de auditoría que provenga del año anterior. Debe asegurarse que se han tenido en cuenta los cambios. Por desgracia, existe una tendencia a seguir el programa anterior. Una forma sistemática de determinar el alcance de los cambios operacionales es comparar los datos significativos de este año con los correspondientes al anterior. Si ha existido un cambio importante en el nivel de operaciones, esto debería quedar reflejado en el programa de auditoría.

La mayoría de los datos preparatorios pueden obtenerse del cliente en el caso de una auditoría inicial o de los papeles de trabajo del año anterior en el caso de una recurrente. En el caso de una auditoría inicial, puede que una gran parte del mismo fuera preparado de forma provisional a partir de la información obtenida del nuevo cliente. Si se trata de una auditoría recurrente, puede que sea necesario modificar el programa del año anterior. Algunos de los puntos clave que se han de tener en cuenta son los siguientes:

1. Información sobre la organización.
2. Papeles de trabajo de periodos anteriores.
3. Libros y registros.
4. Equipos de contabilidad.

5. Procedimientos de contabilidad.
6. Control Interno.
7. Cambio de negocio o de productos.
8. Tipo de informe.

A continuación se hacen las citas de los párrafos aplicables correspondientes a las secciones que las NIA's aplican para efectos de ilustración:

*NIA 300: "PLANEACIÓN".*

**Párrafo 12:**

*"El plan global de auditoría y el programa de auditoría deberán revisarse según sea necesario durante el transcurso de la auditoría." La planeación es continua a lo largo del trabajo a causa de cambios en las condiciones o resultados inesperados de los procedimientos de auditoría. Deberán registrarse las razones para cambios importantes".*

### **2.2.10 PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO**

Las pruebas de cumplimiento están diseñadas para obtener una cierta seguridad de que se cumplen los procedimientos establecidos de control contable interno, en los cuales quiere basarse el auditor. El auditor idea unas pruebas de cumplimiento para detectar las desviaciones respecto a los procedimientos de control y para decidir si el grado de tales desviaciones es significativo respecto a la confiabilidad prevista. Las pruebas de cumplimiento se suelen llevar a cabo como parte del estudio y evaluación de un sistema de control contable interno por parte del auditor. Las pruebas de cumplimiento esta limitadas a aquellos controles en los que desee basarse el auditor.

Una vez se haya descrito en su totalidad el sistema de contabilidad y se haya evaluado en términos de control interno, deben realizarse unas pruebas de cumplimiento para obtener la evidencia que demuestre que se está siguiendo el supuesto sistema en aquellos casos en que el auditor decida depositar su confianza en los controles del mismo. Se puede obtener la evidencia de lo que se ésta haciendo realmente observando a

los cuando realizan sus tareas, encuestándoles acerca de lo que hacen y como lo hacen y revisando los diagramas de flujo de los sistemas de proceso de datos para cerciorarse de la bondad de los controles introducidos. En este último caso pueden procesarse unas pruebas sobre la información, como sustituto de dichas observaciones y encuestas. Las transacciones hipotéticas que se incluyen en las pruebas sobre información deberían ir enfocadas a verificar los diversos límites u otros controles que se pretenda introducir en el sistema y debería compararse el resultado de las pruebas sobre las transacciones introducidas con los resultados preestablecidos obtenidos después de procesar la información manualmente.

A continuación se hacen las citas de los párrafos aplicables correspondientes a las secciones que las NIA´s aplican para efectos de ilustración:

*NIA 400: “EVALUACIÓN DE RIESGO Y CONTROL INTERNO”.*

**Párrafo 27:**

*“Las pruebas de control se desarrollan para obtener evidencia de auditoría sobre la efectividad de:*

- a) El diseño de los sistemas de contabilidad y de control interno, es decir, si están diseñados adecuadamente para prevenir o detectar y corregir representaciones erróneas de importancia relativa; y*
- b) La operación de los controles internos a lo largo del período”.*

**Párrafo 28:**

*“Algunos de los procedimientos para obtener la comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno pueden no haber sido específicamente planeados como pruebas de control pero pueden proporcionar evidencia de auditoría sobre la efectividad del diseño y operación de los controles internos relevantes a ciertas aseveraciones y, consecuentemente, servir como pruebas de control. Por ejemplo, al obtener la comprensión sobre los sistemas de contabilidad y de control interno referentes a efectivo, el auditor puede haber obtenido evidencia de auditoría sobre la efectividad del proceso de conciliación de bancos a través de la investigación y observación”.*

**Párrafo 29:**

*“Cuando el auditor concluye que los procedimientos desempeñados para obtener la comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno también proporcionan evidencia de auditoría sobre la adecuación de diseño y efectividad de operación de las políticas y procedimientos relevantes a una particular aseveración de los estados financieros, el auditor puede usar esa evidencia de auditoría, provisto que sea suficiente, para soportar una evaluación de riesgo de control a un nivel menos que alto”.*

**Párrafo 30:**

*“Las pruebas de control pueden incluir:*

- *Inspección de documentos que soportan transacciones y otros eventos para ganar evidencia de auditoría de que los controles internos han operado apropiadamente, por ejemplo, verificado que una transacción ha sido autorizada.*
- *Investigaciones sobre, y observación de, controles interno que no dejan rastro de auditoría, por ejemplo, determinando quién desempeña realmente cada función, no meramente quién se supone que la desempeña.*
- *Reconstrucción del desempeño de los controles internos, por ejemplo, la conciliación de cuentas de bancos, para asegurar que fueron correctamente desempeñados por la entidad”.*

**Párrafo 31:**

*“El auditor debería obtener evidencia de auditoría por medio de pruebas de control para soportar cualquiera evaluación del riesgo de control que sea menos que alto. Mientras más baja la evaluación del riesgo de control, más soporte debería obtener el auditor de que los sistemas de contabilidad y de control interno están adecuadamente diseñados y operando en forma efectiva”.*

### **2.2.11 CARTAS DE CONFIRMACIÓN.**

La confirmación es la comunicación independiente con una parte ajena de la entidad para determinar la exactitud y validez de una cifra o hecho registrado que el auditor necesita corroborar. Estas técnicas de auditoría son muy necesarias al momento

de verificar la eficacia del sistema de control interno y por consiguiente garantizan al auditor la buena fe de la información que la gerencia le presenta.

A continuación se hacen las citas de los párrafos aplicables correspondientes a las secciones que las NIA's aplican para efectos de ilustración:

*NIA 500: "EVIDENCIA DE AUDITORIA".*

**Párrafo 22:**

*"La investigación consiste en buscar información de personas enteradas dentro o fuera de la entidad. Las investigaciones pueden tener un rango desde investigaciones formales por escrito dirigidas a terceras partes hasta investigaciones orales informales dirigidas a personas dentro de la entidad. Las respuestas a investigaciones pueden dar al auditor información no poseída previamente o evidencia de auditoría corroborativa".*

**Párrafo 23:**

*"La confirmación consiste en la respuesta a una investigación para corroborar información contenida en los registros contables. Por ejemplo, el auditor ordinariamente busca confirmación directa de cuentas por cobrar por medio de comunicación con los deudores".*

### **2.2.12 RESULTADO DEL ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO CUANDO TODAVÍA SE PUEDE CONFIAR EN LOS CONTROLES ESPECÍFICOS**

Los auditores ampliarán los procedimientos de auditoría y el alcance de las pruebas sobre aquellos saldos de las cuentas generadas por el sistema de control interno calificados como débiles.

El auditor al determinar controles poco fiables o débiles concluye que:

- Los controles revisados no son fiables.
- Debe ampliarse el programa de auditoría para incluir pruebas y procedimientos ya que no se confían en estos controles. Los procedimientos adicionales ayudan al auditor a identificar que

irregularidades existen el sistema. No deben realizarse pruebas de poco alcance en aquellas áreas donde existen controles internos débiles.

Es muy importante para el auditor identificar esta situación.

A continuación se hacen las citas de los párrafos aplicables correspondientes a las secciones que las NIA's aplican para efectos de ilustración:

*NIA 400: "EVALUACIÓN DE RIESGO Y CONTROL INTERNO".*

**Párrafo 37:**

*"El auditor debería considerar si los controles internos estuvieron en uso a lo largo del período. Si se usaron controles sustancialmente diferentes en tiempos diferentes durante el período, el auditor debería considerar cada uno separadamente. Una falla en los controles internos por una porción específica del período requiere consideración por separado de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a ser aplicados a las transacciones y otros eventos de ese período".*

**Párrafo 38:**

*"El auditor puede decidir desempeñar algunas pruebas de control durante una visita intermedia antes del final del periodo. Sin embargo, el auditor no puede confiar en los resultados de dichas pruebas sin considerar la necesidad de obtener evidencia de auditoría adicional relacionada con el resto del periodo. Los factores que tendrá que considerar incluyen:*

- *Los resultados de las pruebas provisionales.*
- *La extensión del período remanente.*
- *Si han ocurrido cambios en los sistemas de contabilidad y de control interno durante el período remanente.*
- *La naturaleza y monto de las transacciones y otros eventos y los saldos imputados.*
- *El ambiente de control, especialmente controles de supervisión.*
- *Procedimientos sustantivos que el auditor planea llevar a cabo".*

*NIA 500: "EVIDENCIA DE AUDITORIA".*

**Párrafo 12:**

*“Al obtener evidencia de auditoría de los procedimientos sustantivos, el auditor debería considerar la suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría de dichos procedimientos junto con cualquier evidencia de prueba de control para soportar las aseveraciones de los estados financieros”.*

**2.2.12.1 PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS.**

Los procedimientos sustantivos o pruebas sustantivas consisten en comprobaciones diseñadas para obtener la evidencia de la validez y propiedad de las transacciones y saldos que componen los estados financieros. Estas incluyen comprobaciones de detalles, como las aplicaciones de muestreo, y procedimientos de revisión analítica. El auditor diseña dichas pruebas para detectar errores e irregularidades en los estados financieros. Su evaluación influye directamente en la opinión del auditor sobre los estados financieros.

Algunos de los factores principales que se utilizan para determinar el grado o alcance de las pruebas en una situación concreta podrían ser:

1. Control Interno.
2. Significancia.
3. Oportunidad.
4. Criterio profesional.
5. Finalidad de la auditoría.
6. Riesgo.
7. Costo.
8. Experiencia de periodos anteriores.
9. Partidas cuestionables.
10. Partidas Inusuales.

Aunque se puede obtener evidencia importante sobre la confiabilidad de los productos o resultados de un sistema mediante un estudio minucioso de un sistema de contabilidad y la realización de pruebas de sus operaciones, los auditores intentan

realizar invariablemente una doble comprobación de los resultados o productos del sistema mediante procedimientos sustantivos que estudian la evidencia que puede servir de justificación directa de los saldos de las cuentas. En tales pruebas sustantivas se puede verificar las cuentas del balance general que presentan una rotación elevada del saldo durante el ejercicio de la forma más eficaz mediante el método del inventario. Esto implica la referencia a la evidencia testimonial del activo o patrimonio subyacente, como los inventarios, el efectivo en bancos o las cantidades adeudadas a los acreedores. El alcance de una revisión (sobre la cantidad de evidencia que se ha de obtener y la forma en que se ha de hacer) varía dependiendo de la confiabilidad del control interno que el auditor halla estimado necesario.

El alcance de la revisión incluye las siguientes variables, cada una de las cuales tiene una relación directa con la obtención de evidencia:

1. Determinar si el muestreo es adecuado, y en caso afirmativo, el tamaño de la muestra que se ha de tomar.
2. La elección entre los procedimientos alternativos de auditoría. La oportunidad de la aplicación de los procedimientos escogidos, esto es, si deben aplicarse a cifras con la fecha que se indica en el balance general o si debe aplicarse a las cifras en una fecha intermedia.

Si se desea que una muestra proporcione una buena indicación de la característica del conjunto del que se selecciona debe ser representativo del mismo. La representatividad puede asegurarse de forma óptima extrayendo una muestra de probabilidad que es la que asigna a cada elemento del conjunto la misma probabilidad de ser extraído. El método más satisfactorio para lograrlo es extraer una muestra aleatoria sin restricción, donde sus elementos sean escogidos tomando como base una tabla de números aleatorios verificada. Sin embargo, puede resultar más rápido y cómodo la extracción de una muestra sistemática de cada elemento *n-ésimo*, en donde *n* se calcula dividiendo el tamaño del conjunto entre el tamaño de la muestra que se va a extraer.

A continuación se hacen las citas de los párrafos aplicables correspondientes a las secciones que las NIA's aplican para efectos de ilustración:

NIA 250: “CONSIDERACIÓN DE LEYES Y REGLAMENTOS EN UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIAROS”.

**Párrafo 19:**

*“El auditor debería obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría sobre el cumplimiento con aquellas leyes y reglamentos que el auditor generalmente reconocen que tienen un efecto sobre la determinación de montos sustanciales y revelaciones en los estados financieros. El auditor debería obtener una suficiente comprensión de estas leyes y reglamentos para considerarlas cuando audita las aseveraciones relacionadas a la determinación de montos que van a ser registrados y las revelaciones que van a ser hechas”.*

**Párrafo 20:**

*“Dichas leyes y reglamentos deberán estar bien establecidos y ser reconocidos por la entidad y dentro de la industria; deberán ser consideradas recurrentemente cada vez que se emitan estados financieros. Estas leyes y reglamentos, pueden relacionarse, por ejemplo, a la forma y contenido de los estados financieros, incluyendo requerimientos específicos de la industria; a la contabilización de transacciones bajo contratos de gobierno; o a la acumulación o reconocimiento de gastos para impuestos sobre la renta o costos por pensiones”.*

NIA 500: “EVIDENCIA DE AUDITORIA”.

**Párrafo 12:**

*“Al obtener evidencia de auditoría de los procedimientos sustantivos, el auditor debería considerar la suficiencia y propiedad de la evidencia de auditoría de dichos procedimientos junto con cualquier evidencia de prueba de control para soportar las aseveraciones de los estados financieros”.*

**Párrafo 14:**

*“Ordinariamente la evidencia de auditoría se obtiene respecto de cada aseveración de los estados financieros. La evidencia de auditoría respecto de una aseveración, por ejemplo, existencia de inventario, no compensará la falta en la obtención de evidencia de auditoría respecto de otra, por ejemplo, valuación. La naturaleza, oportunidad y*

*alcance de los procedimientos sustantivos variará dependiendo de las aseveraciones. Las pruebas pueden proporcionar evidencia de auditoría sobre más de una aseveración, por ejemplo, el cobro de cuentas por cobrar puede dar evidencia de auditoría tanto respecto de existencia como de valuación”.*

**NIA 530: “MUESTREO EN LA AUDITORIA Y OTROS PROCEDIMIENTOS DE PRUEBAS SELECTIVAS”.**

**Párrafo 14:**

*“Los procedimientos sustantivos están relacionados con montos y son de dos tipos: procedimientos analíticos y pruebas de detalles sobre transacciones y saldos. El propósito de los procedimientos sustantivos es obtener evidencia de auditoría para detectar errores importantes en los estados financieros. Cuando se llevan a cabo pruebas sustantivas de detalle, el muestreo en la auditoría y para seleccionar partidas y reunir evidencia de auditoría puede usarse para verificar una o más características sobre una cifra de los estados financieros (por ejemplo, la existencia de cuentas por cobrar), o para hacer la estimación de una partida en particular (por ejemplo, el importe de inventarios obsoletos)”.*

**2.2.13 RESULTADO DEL ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO. (CUANDO NO ES POSIBLE CONFIAR EN EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO)**

Cuando no es posible confiar en el control interno el auditor se debe apoyar en mecanismos que le garanticen la eficacia en su auditoría, el control interno inadecuado implica que hay problemas sustanciales en la empresa que esta auditando y por consiguiente el nivel de riesgo es elevado.

El auditor necesita determinar un buen conjunto de pruebas que garanticen de nuevo la confiabilidad en los controles de la entidad auditada.

A continuación se hacen las citas de los párrafos aplicables correspondientes a las secciones que las NIA´s aplican para efectos de ilustración:

*NIA 400: “EVALUACIÓN DE RIESGO Y CONTROL INTERNO”.*

**Párrafo 22:**

*“Después de obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno, el auditor debería de hacer una evaluación preliminar del riesgo de control al nivel de aseveración, para cada saldo de cuenta o clase de transacciones, de importancia relativa”.*

**Párrafo 23:**

*“El auditor ordinariamente evalúa el riesgo de control a un alto nivel para algunas o todas las aseveraciones cuando:*

- a) Los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad no son efectivos.*
- b) Evaluar la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno de la entidad no sería suficiente”.*

### **2.2.13.1 PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS**

El auditor lleva a cabo pruebas de cumplimiento como parte de su estudio y evaluación del sistema de control contable interno del cliente si cree que confiando en los procedimientos de control contable interno puede obtener una reducción del costo del alcance de las pruebas sustantivas. Generalmente un sistema de control interno bien diseñado permite al auditor realizar unas pruebas sustantivas menos amplias, ya que la probabilidad de que existan errores e irregularidades en los estados financieros es inferior. Sin embargo, existe una probabilidad demasiado elevada de que los procedimientos de control contable interno no prevengan o detecten estos errores, al auditor no puede reducir el alcance de las pruebas sustantivas. Sin embargo, incluso en tales circunstancias es importante recordar que un porcentaje de desviación inaceptable respecto al procedimiento de control contable interno no implica un error monetario de la misma magnitud en los Estados Financieros. Por ejemplo, aunque pudiera haber desviaciones de cumplimiento en el procesamiento de \$ 97500.00 de transacciones, únicamente podría decirse que existe un error de \$97500.00 en los estados financieros si

las transacciones que no se sometieron debidamente a control eran totalmente erróneas. La probabilidad de esto ocurra es generalmente baja.

A continuación se hacen las citas de los párrafos aplicables correspondientes a las secciones que las NIA's aplican para efectos de ilustración:

*NIA 400: "EVALUACIÓN DE RIESGO Y CONTROL INTERNO".*

**Párrafo 34:**

*"Basado en los resultados de las pruebas de control el auditor debería evaluar si los controles internos están diseñados y operando según se contemplo en la evaluación preliminar de riesgo de control. La evaluación de desviaciones puede dar como resultado que el auditor concluya que el nivel evaluado de riesgo de control necesita ser revisado. En tales casos en auditor modificaría la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos planeados."*

### **2.2.14 CARTA DE SUGERENCIAS.**

Al evaluar el control interno el auditor elige los procedimientos de auditoría adecuado, luego, al debería de prepararse una carta o informe para la dirección en donde se sugieran las mejoras a introducir en el sistema de contabilidad de la empresa.

Generalmente se debería de preparar una carta o informe por cada estudio realizado, aunque esto en muchas ocasiones no es posible ya que la empresa auditada posee controles internos eficaces y así mismo el negocio esta funcionando tan bien que el auditor considera que no hay nada que decir sobre los mismos. Es prudente redactar una carta inmediatamente después de haber finalizado el trabajo de auditoría para señalar que se han encontrado deficiencias de auditoría.

Una buena carta a la dirección no debe contener sorpresas, sino que debe ser muy objetiva y expresar lo que en realidad esta sucediendo. La participación de la alta gerencia es muy importante en cada sugerencia que se haga, ya que cada acción conducirá a la introducción de mejoras en el sistema.

A continuación se hacen las citas de los párrafos aplicables correspondientes a las secciones que las NIA's aplican para efectos de ilustración:

*NIA 400: "EVALUACIÓN DE RIESGO Y CONTROL INTERNO".*

**Párrafo 34:**

*"Como resultado de obtener una comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno y de las pruebas de control el auditor puede darse cuenta de las habilidades de los sistemas. **El auditor debería hacer saber a la administración, tan pronto sea factible y a un apropiado nivel de responsabilidades, sobre las debilidades de importancia relativa en el diseño u operación de los sistemas de contabilidad y de control interno que hayan llegado a la atención del auditor. La comunicación a la administración de las debilidades de importancia relativa ordinariamente sería por escrito. Sin embargo si el auditor juzga que la comunicación oral es apropiada dicha comunicación sería documentada en los papeles de trabajo de la auditoría. Es importante indicar en la comunicación que solo han sido reportadas debilidades que han llegado a la atención del auditor como un resultado de la auditoría y que el examen no a sido diseñado para determinar la adecuación del control interno para fines de la administración.***

### **2.2.15 DICTAMEN DE AUDITORIA**

Después de haber concluido los procedimientos finales de la auditoría, en una fecha posterior, se entrega el dictamen del auditor, esto sucede ya que el profesional necesita hacer cierres de libros y preparar los estados financieros que va a presentar como evidencia de su auditoría.

Hoy en día dictaminar sobre estados financieros no es cuestión de cualquier profesional, sino de aquellos que están sujetos a normas de responsabilidad y que tienen la autorización para hacerlo.

El dictamen representa la opinión final del auditor acerca de lo que el cliente le presentó, es decir la información financiera, de ahí que un buen dictamen no solo

representa beneficios para el auditor sino también para la persona interesada, ya que este tipo de obligación (de realizar auditorías) es importante, por efectos legales.

El auditor esta en la disposición de emitir a su juicio, la opinión que considere conveniente en una auditoría, dependiendo del nivel de circunstancias que haya observado en el transcurso de su evaluación, no sin antes también demostrar lo que expresa.

A continuación se hacen las citas de los párrafos aplicables correspondientes a las secciones que las NIA´s aplican para efectos de ilustración:

*NIA 700: “EL DICTAMEN DEL AUDITOR SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS”.*

**Párrafo 2:**

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

**Párrafo 5:**

*“El dictamen del auditor incluye los siguientes elementos básicos, ordinariamente como sigue:*

- a) Título*
- b) Destinatario*
- c) Entrada o párrafo introductorio*
  - Identificación de estados financieros auditados*
  - Una declaración de la responsabilidad de la administración de la entidad y de la responsabilidad del auditor.*
- d) Párrafo de alcance (describiendo la naturaleza de la auditoría).*
  - Una referencia a las NIA´s o normas o prácticas nacionales relevantes.*
  - Una descripción del trabajo que el auditor desempeñó.*
- e) Párrafo de opinión que contiene una expresión de opinión sobre los estados financieros.*
- f) Fecha del dictamen.*

g) *Dirección del auditor.*

h) *Firma del auditor”.*

**Párrafo 37:**

*“Una opinión con salvedad debería expresarse cuando el auditor concluye que no puede expresarse una opinión limpia pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración, o limitación en el alcance no es tan importante y omnipresente como para requerir una opinión adversa o una abstención de opinión. Una opinión con salvedades debería expresarse como “excepto por” los efectos del asunto al que se refiere la calificación.”*

**Párrafo 38:**

*“Una abstención de opinión debería expresarse cuando el posible efecto de una limitación en el alcance es importante y omnipresente que el auditor no ha podido obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría y consecuentemente no puede expresar una opinión sobre los estados financieros”.*

**Párrafo 39:**

*“Una opinión adversa debería expresarse cuando el efecto de un desacuerdo es tan importante y omnipresente para los estados financieros que el auditor concluye que una salvedad al dictamen no es adecuada para revelar la naturaleza equívoca o incompleta de los estados financieros”.*

### **CAPITULO III**

## **DIAGNOSTICO DE LOS REGISTROS CONTABLES Y DE AUDITORIA EXTERNA UTILIZADOS EN INVERSIONES HOSPITALARIAS S.A.**

La manera particular de operar de cada empresa así como el cambiante mundo de la tecnología –que afecta a la profesión contable y de auditoria- con relación, al control y manejo efectivo de sus recursos, produjo como resultado llevar a cabo una investigación realizada, que permitirá conocer y detectar todos aquellos problemas, anomalías e irregularidades que se tienen, así como las causas que las originan; para poder así evaluar su incidencia y formular las recomendaciones que mejoren en alguna medida su operatividad.

Es necesario saber la forma de trabajar tanto de la entidad sujeta a ser evaluada por auditoria como también la firma responsable de efectuarla a fin de conocer más acerca de las actividades, operaciones, registros y otros que ambas realizan como un ciclo normal de actividades

### **3.1 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.**

Dentro de los objetivos de la investigación tenemos:

- Conocer acerca del origen y evolución como empresa privada.
- Conocer sobre las operaciones que realiza Farmacia Cáder tanto internas como externas.
- Conocer de las modalidades de auditoría existentes en Farmacia Cáder.
- Conocer acerca del funcionamiento y operatividad del sistema contable computarizado que utiliza Farmacia Cáder para registrar las operaciones.
- Verificar que los registros contables y administrativos se encuentran apegados a la ley.
- Verificar si en el procesamiento de la información se cumplen las condiciones de seguridad para con los equipos de cómputo

### 3.2 METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.

#### 3.2.1 MÉTODO DE INVESTIGACIÓN.

La investigación de campo tiene por objeto obtener la información necesaria que permita conocer la situación actual de Inversiones Hospitalarias, S.A. de C.V. (Farmacia Cáder) en materia de Auditoría Externa y así determinar los procedimientos a aplicar. Conocer la situación de la Farmacia Cáder y de la entidad encargada de realizar la Auditoría Externa será posible, a través, de la información solicitada al personal y por medio de cuestionarios enmarcados en el área administrativa y contable. También se puede obtener información observando directamente el trabajo realizado en Farmacia Cáder.

#### 3.2.2 INSTRUMENTOS DE RECOLECCIÓN DE DATOS.

- **Entrevistas.** Se realizarán con el fin de conocer de primera mano la situación actual de la Farmacia Cáder.
- **Observación directa.** Consistirá en asistir a la entidad a observar la forma en que llevan a cabo el trabajo y comprobar la información recopilada a través de la entrevista.
- **Universo.** Lo constituyen Farmacia Cáder y sus diferentes departamentos, así como los profesionales encargados de realizar la auditoría.
- **Muestra.** Debido a la dificultad práctica de poder hablar con todos los auditores y por el celo profesional que existe dentro del gremio, la muestra no será establecida a través de métodos probabilísticos, sino que estará compuesta de auditores voluntarios expertos, que observan los principios profesionales de independencia, integridad, objetividad, confidencialidad y conducta profesional; quienes además han alcanzado los estándares técnicos y la competencia profesional requeridos para estar capacitados para cumplir las responsabilidades con el debido cuidado. Para nuestra investigación se ha establecido que la muestra de auditores a entrevistar no puede ser inferior a cinco profesionales o firmas de auditoría, así como también se contará con la participación del departamento de contabilidad formado por ocho personas que laboran para

Inversiones Hospitalarias S.A. de C.V. que de forma voluntaria permitirán hacer las investigaciones pertinentes al tema dentro del marco del trabajo profesional que desempeñan.

### **3.3 GENERALIDADES DE LA FARMACIA CADER.**

#### **3.3.1 ORIGEN Y EVOLUCIÓN.**

Inversiones Hospitalarias S.A. de C.V. (Farmacia Cáder) es una empresa santaneca que inició operaciones el 6 de diciembre de 1985, bajo el nombre de "**CONSULTORIO MÉDICO FAMILIAR**", cuyo objetivo era el servir eficientemente a la población santaneca con servicios médicos que estuvieran al alcance de la mayoría.

Fue fundado por el Doctor Mauricio Cáder Ramos, y en pocos meses se le unieron otros médicos, entre ellos su hijo, Dr. Mauricio Cáder Acuña que regresaba del extranjero así como su esposa Dra. María del Pilar Montealegre de Cáder.

Se inició con una clínica en uno de los apartamentos Cáder, que fueron construidos por Don Abraham Cáder Frech David. Esta se compartía entre los diferentes médicos y el personal consistía en una secretaria, luego se fueron anexando dispensarios de medicamentos, electrocardiografía, enfermería (para inyecciones, observación de pacientes, cirugía menor, etc.) cafetería (que pertenecía a la franquicia Pollos Dorados en el cual Doña Elena de Cáder era fundadora), rayos "X", ultrasonido. Al cado de 8 años ya se tenían anexados 10 apartamentos, con 12 clínicas y el resto para los servicios mencionados. Un año más tarde se termina reformando el resto de la construcción de Don Abraham, el área de encamados (11 camas) y salas de operaciones y en segundo piso área de lavandería y administrativa, constituyéndose en Hospital Cáder. Posteriormente se anexa una propiedad contigua, a la que se le construye segundo piso para formar 4 cuartos hospitalarios especiales y 4 clínicas más. Desde el inicio se brindaron servicios médicos hospitalarios con técnicas y aparatos sofisticados, en el primer año de su inauguración fueron los pioneros en quitar la vesícula biliar por video laparoscopia, apenas a 4 años de haberse iniciado a nivel mundial en Francia la primera cirugía de este tipo.

El 26 de Octubre de 1,994 se tomó la decisión de constituir una sociedad anónima, a la cual se le dio el nombre de **"INVERSIONES HOSPITALARIAS S.A. de C.V.**, y se abrevia **INHOSPI"**.

En 1997 se inicia la venta de papel de EKG a médicos, hospitales públicos y privados, luego equipos e insumos médicos y en 1999 se convierte este departamento de ventas en droguería, lanzando su primer producto al mercado el 6 de junio del 2000 con el nombre de Lactosi, actualmente además de sus productos distribuye medicamentos de Droguería Pisa de México, importa SnoreStop (para el ronquido) de Geen Pharmacy de EEUU, vendiéndolos en todo el país. Además de la Farmacia Central con la que contaba, en el año 2001 se abren clínicas periféricas en Candelaria de la Frontera y Texistepeque.

No conformes con el servicio médico que brindaban, se tenía la visión de brindar un servicio más completo y fundar un hospital que prestara todos los adelantos modernos al alcance de todos, ya que sólo, se contaba con servicios médicos en las especialidades de los médicos fundadores y un dispensario. Para ello se tuvo que trabajar arduamente, algunos de los médicos fundadores se fueron a especializar en el exterior, para luego el 4 de mayo de 1992 fundar **"HOSPITAL CÁDER"**, quien brindó desde entonces, servicios médicos hospitalarios con técnicas y aparatos sofisticados y de primera línea. Es así como en el mes de Octubre de 2001 se desprende Hospital Cáder como propiedad de Inversiones Hospitalarias para convertirse en Hospital Cáder S.A. de C.V. cuya actividad principal es la prestación de servicios médicos

Actualmente Inversiones Hospitalarias S.A. de C.V. (Farmacia Cáder) cuenta con su propia droguería para producir sus productos, una farmacia central en la casa matriz y tres sucursales ubicadas en Candelaria de la Frontera, Texistepeque y una en el centro de la ciudad de Santa Ana a la que llaman sucursal El Calvario.

Ya poseen su propia pagina Web ([www.grupocader.com](http://www.grupocader.com)), desde la cual se pueden realizar compras de medicamentos los cuales son entregados a domicilio. Además las operaciones de Inversiones Hospitalarias han seguido extendiéndose ya que actualmente se exportan medicamentos a Guatemala y Belice y pronto se abrirá una sucursal en los Estados Unidos.

### 3.3.2 ESTRUCTURA ORGANIZATIVA.

Podemos definir la estructura organizacional como la distribución de personas, en diferentes líneas entre las posiciones sociales, que influyen en el papel de ellas en sus relaciones a partir de la división del trabajo y la distinción de rangos y jerarquías.

Toda organización por pequeña que sea tiene una forma de organizar sus componentes, de lo cual se deriva una estructura que puede ser formal o informal, según si existen normas constitutivas establecidas o no.

La estructura formal es una colectividad con límites relativamente identificables, un orden normativo, un rango de autoridad, un sistema de comunicación y un sistema de permanencia coordinada, con una existencia relativamente continua, en un medio que se enmarca en actividades que por lo general están relacionadas con un conjunto de objetivos (objetivos generales de la empresa).

De acuerdo a lo anterior, podemos decir de Farmacia Cáder:

- Es una estructura organizacional: Porque está constituida por un grupo de personas organizadas en diversos niveles de acuerdo a una definición previa de cargos y tareas, que determinan niveles de jerarquía y poder de decisión.
- Es una estructura formal: porque su actividad y las funciones de cada uno de sus integrantes están determinadas por reglamentos y contratos escritos y que cumplen ciertos requisitos, normas que a su vez deben ajustarse a las leyes vigentes en la república con el fin de hacer legítimo su funcionamiento, todo lo cual queda documentado. Por ejemplo los contratos de los trabajadores, los cuales no sólo quedan documentados en la organización misma sino también en otros organismos especiales como el Ministerio de Trabajo; registros que dan cuenta de la existencia de la organización y enmarcan su accionar.

En lo que respecta a los elementos constitutivos de la estructura organizacional, se distingue el siguiente esquema de distribución de rangos y jerarquías:

1. - División del trabajo: a cada persona se le asigna una determinada función.
  - a) Funciones directivas: Relacionadas con la toma de decisiones y la representación legal de Farmacia Cáder, corresponden al Representante Legal y dentro de sus funciones están establecer las políticas comerciales y corporativas, supervisar el trabajo de los

ejecutivos, encabezar las reuniones y proyectos, representar a la organización judicialmente.

b) Funciones Gerenciales: Corresponden a los gerentes de Farmacia Cáder y se relacionan con la ejecución y cumplimiento de los planes y objetivos de la organización.

Dentro de ellas encontramos las siguientes: realizar los contactos con las empresas que requieran los servicios, coordinarse para ello con las instituciones intermediarias y colaboradoras, tomar contacto con los profesionales que ejecutaran los programas, colaborar en la búsqueda de nuevos mercados y clientes.

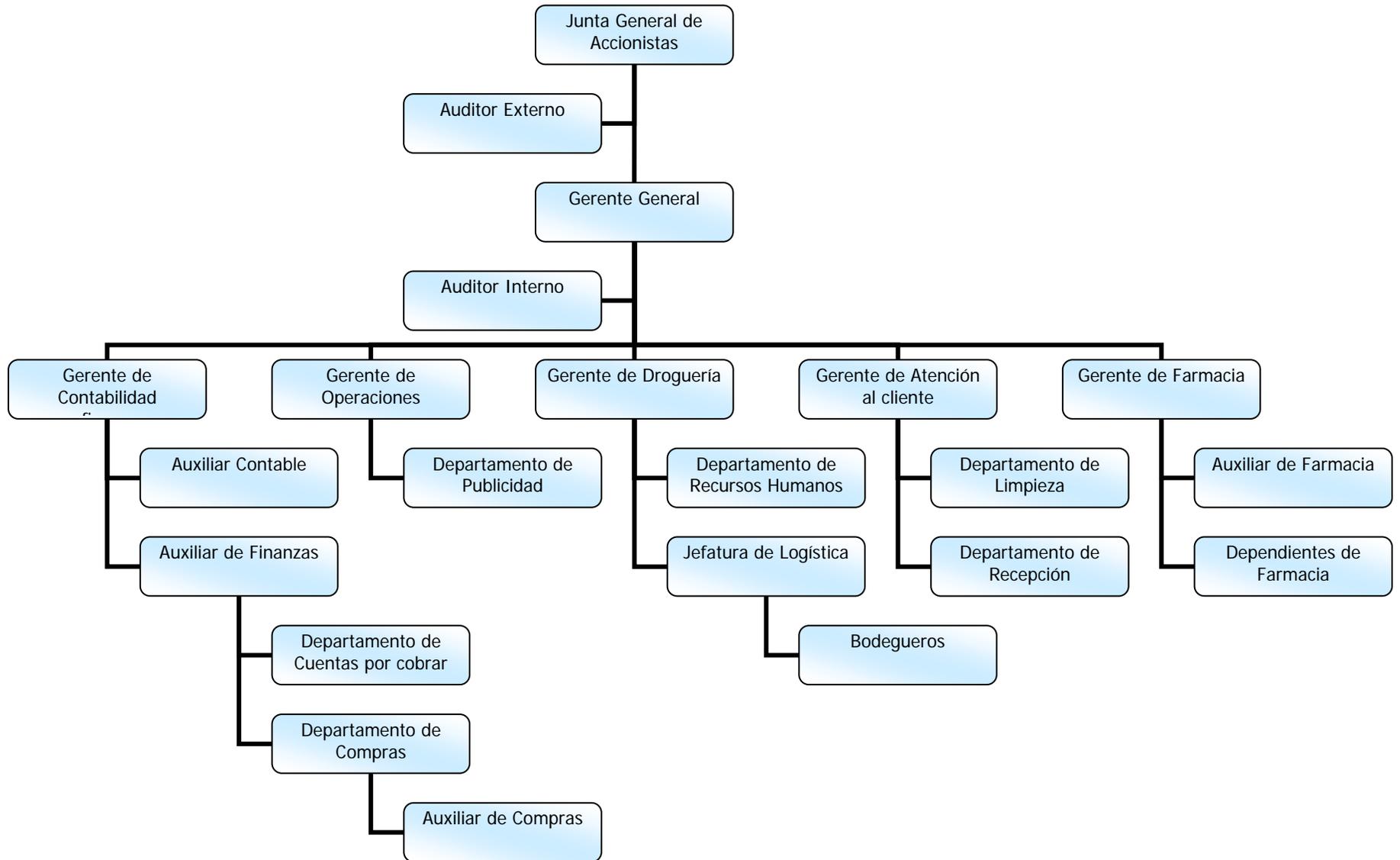
Estas funciones reportan directamente al Gerente General, el cual evalúa el desempeño de cada uno de ellos en reuniones periódicas, en la cual cada gerente debe relatar al gerente general y a los otros en que consistió su gestión y cuáles fueron las dificultades o ventajas que tuvo, para luego realizar una ronda de análisis.

c) Funciones Mecánicas: Se caracterizan por ser diarias y se relacionan con los trabajos de oficina. Las funciones mecánicas son realizadas en Farmacia Cáder por las secretarias y el administrativo.

Entre las funciones de la secretaria están: atender el teléfono, redactar cartas e informes, llevar la base de datos de clientes y teléfonos de la empresa, organizar y administrar el sistema de archivos, atender a los clientes y público que llega a la empresa, entre otras.

2. - Jerarquía y Autoridad: El dibujo, nos muestra de una forma didáctica las relaciones de rango y autoridad que hemos explicado y nos permiten demostrar porque esta empresa es una organización.

A continuación se presenta el organigrama de Inversiones Hospitalarias:



### **3.3.3 MISIÓN.**

Representa la razón fundamental para la existencia de la entidad. Se le conoce también con el nombre de propósito y es la siguiente:

“Ofrece servicios médicos hospitalarios sin distinción, con la mayor calidad humana, al alcance de la mayoría y la completa satisfacción de nuestros clientes”

### **3.3.4 VISIÓN.**

Consiste en desarrollar un sentido del destino que la entidad reconozca como propio y ayude a sus miembros a actuar en forma coordinada para su logro, y es la siguiente:

"Alcanzar y mantener el liderazgo en satisfacción al cliente enfocando el aspecto humanitario, ampliar servicio, comercializando equipo y medicinas en el país"

## **3.4. MODALIDADES DE AUDITORIA EN INVERSIONES HOSPITALARIAS S.A. (FARMACIA CADER).**

### **3.4.1 AUDITORIA FISCAL.**

La auditoría fiscal es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones y hechos relacionados con actos y acontecimientos de carácter tributario, a fin de evaluar tales declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas; ello implica verificar la razonabilidad con que la entidad ha registrado la contabilización de las operaciones resultantes de sus relaciones con el Ministerio de Hacienda -su grado de adecuación con las Normas de Contabilidad Financiera (NICF)-, debiendo para ello investigar si las declaraciones fiscales se han realizado razonablemente con arreglo a las normas fiscales de aplicación. El auditor opina sobre las obligaciones tributarias formales y sustantivas de la entidad, dejando constancia en el cuerpo del dictamen del cumplimiento o no de dichas obligaciones, sea que éstas correspondan a períodos

tributarios mensuales o, a períodos o ejercicios de imposición regulados por el Código Tributario o por las leyes tributarias respectivas, incluidos en el período del dictamen.

Entre los objetivos que persigue la auditoría efectuada están:

- Verificar que la empresa como sujeto pasivo de relaciones jurídicas fiscales haya cumplido cabalmente con la obligación fiscal a la cual se encuentre sujeta.
- Análisis de la situación fiscal económica de la empresa.
- Análisis de los actos jurídicos y económicos realizados por la empresa con el objetivo de desentrañar los posibles fraudes fiscales cometidos por la empresa.

Entre los principales requisitos para nombrar auditor fiscal tenemos:

- a) Haber poseído un activo total al treinta y uno de diciembre del año inmediato anterior al que se dictamine, superior a diez millones de colones (¢10,000,000.00)
- b) Haber obtenido un total de ingresos en el año anterior superiores a cinco millones de colones (¢ 5,000,000.00).

La auditoría fiscal se realiza de acuerdo a:

- De forma casi simultánea a los hechos que verifica.
- Su actuación se inicia tras el término del plazo legal para la presentación de las distintas declaraciones fiscales.

El proceso para llevar a cabo la auditoría fiscal en farmacia Cáder es el siguiente:

- Cuestionario fiscal, indagaciones orales y escritas.
- Conciliaciones globales de la entidad y con información obtenida de otros contribuyentes.
- Confirmaciones amplias con terceros.

**3.4.2 AUDITORIA EXTERNA.**

Actualmente los auditores externos de Farmacia Cáder, poseen una guía para asignar y realizar sus actividades, en:

- Designación del equipo de auditoría.
- Instalación del equipo de auditoría.
- Procedimientos de planeación.
- Procedimientos de revisión.
- Procedimientos para elaborar un informe.

**DESIGNACIÓN DEL EQUIPO DE AUDITORIA.**

No.	RESPONSABLE	PROCEDIMIENTO
1	AUDITOR RESPONSIBLE	Con base a la programación contenida en el Plan Anual de Trabajo, determinar la entidad a examinar y de acuerdo a la disponibilidad del recurso humano, designar al Jefe de Equipo y auditores para que realizaran el trabajo.
2	AUDITOR RESPONSIBLE	Seleccionado el recurso humano, y emitir una orden de trabajo.
3	AUDITOR RESPONSIBLE	- Cuando sea necesario efectuar cambios en las indicaciones contenidas en la Orden de Trabajo, y se procederá a emitir una modificación de la misma.  · Emitida la Orden de Trabajo, se procederá a elaborar una nota de comunicación de la auditoría a realizar, dicha nota será dirigida y entregada a la máxima autoridad de la entidad (Junta directiva, Propietario, Representante Legal)

**INSTALACIÓN DEL EQUIPO DE AUDITORÍA.**

No.	RESPONSABLE	PROCEDIMIENTO
1	AUDITOR RESPONSABLE	Solicita audiencia al Titular de la entidad a auditar y emite carta de presentación o comunicación de inicio del trabajo, a fin de presentar el Equipo de Auditores, ante el Titular y las principales jefaturas de la entidad, para dar a conocer la actividad a ejecutarse.
2	JEFE DEL EQUIPO	<p>-Solicita espacio físico apropiado para desarrollar el trabajo.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>· Identifica al personal de la entidad para obtener la información.</li> <li>· Informa al Auditor Responsable que el equipo está instalado y comunica la dirección, teléfono y horario de trabajo de la entidad.</li> <li>· Coordina las necesidades de información del equipo de auditoría con el personal de la entidad.</li> <li>· Distribuye el trabajo a desarrollar según el Plan General de auditoría.</li> </ul>

**PROCEDIMIENTOS DE PLANEACION.**

No	RESPONSABLE	PROCEDIMIENTO
1	JEFE DE EQUIPO	Instruirá a los auditores sobre los procedimientos a realizar para recopilar información preliminar.
2	AUDITORES	a) Con instrucciones del Jefe de Equipo, los auditores recopilarán información, específicamente la

CAPITULO III

---

		<p>relacionada con los aspectos siguientes:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>· Normativa legal y técnica aplicable a la entidad.</li> <li>· Plan anual operativo.</li> <li>· Planes específicos</li> <li>· Informes de avance de metas.</li> <li>· Organigrama y demás información relacionada con la organización de la entidad objeto de examen.</li> <li>· Libros de actas y demás registros necesarios.</li> </ul> <p>b) Comunicarán al Jefe de Equipo sobre los resultados de la información obtenida.</p>
3	JEFE DE EQUIPO	Con la colaboración de los auditores, elaborará el Plan General de Auditoría.
4	AUDITORES	Analizarán la información obtenida.
5	JEFE DE EQUIPO	<ul style="list-style-type: none"> <li>· Con el análisis de la información obtenida, el Jefe de Equipo elaborará el plan de examen preliminar.</li> <li>· Instruirá a los auditores para realizar el examen preliminar.</li> </ul>
6	AUDITORES	· Con instrucciones del Jefe de Equipo realizarán el examen preliminar.
7	AUDITORES	<p>- Identificar, agrupar y organizar la información obtenida,</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>· Realizarán una presentación a los demás miembros del equipo con el fin de que todos tengan conocimiento del</li> </ul>

CAPITULO III

---

		trabajo realizado.
8	JEFE DE EQUIPO Y AUDITORES	· Elaborará el informe de examen preliminar
9	AUDITOR RESPONSABLE	-Durante el proceso revisará papeles de trabajo y presentará al Jefe de Equipo sus instrucciones.  · Revisará el informe de examen preliminar y presentará al Jefe de Equipo sus observaciones, si las hubiere.

**PROCEDIEMIENTOS DE REVISIÓN.**

No	RESPONSABLE	PROCEDIMIENTO
1	AUDITOR RESPONSABLE	Preparará los programas de auditoría por cada proyecto objeto de examen.
2	AUDITOR RESPONSABLE	Aprobarán los programas de auditoría
3	AUDITORES	-Aplicará los procedimientos del programa de auditoría.  -Obtendrá evidencias suficientes y competentes para sustentar los hallazgos.  -Elaborará los hallazgos de auditoría con los siguientes atributos:  · Título  · Condición  · Criterio

		<ul style="list-style-type: none"> <li>· Causa</li> <li>· Efecto</li> <li>· Recomendación</li> <li>· Presentará los hallazgos al Jefe de Equipo.</li> </ul> <p>-Elaborará informe de auditoría.</p>
4	AUDITOR RESPONSABLE	<p>-Revisará los hallazgos y se asegurará que se encuentren debidamente sustentados con evidencias suficientes y competentes.</p> <p>-Comunicará a la administración los resultados de la auditoría, en la forma siguiente:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>a. Comunicación directamente a las personas relacionadas con los hallazgos, solicitándoles sus comentarios con evidencias documentadas.</li> <li>b. Si los hallazgos se mantienen, se comunicará al titular de la entidad objeto de examen, incluyendo recomendaciones que contengan las siguientes características:             <ul style="list-style-type: none"> <li>· Que presenten solución a la deficiencia reportada.</li> <li>· Que ataquen la causa.</li> <li>· Que sea viable</li> <li>· Comprensibles, que se expliquen por sí mismas.</li> </ul> </li> </ol>

### CAPITULO III

---

5	JEFE DE EQUIPO	Con la colaboración de los auditores preparará el borrador de informe.

#### **PROCEDIMIENTOS PARA ELABORAR UN INFORME.**

No	RESPONSABLE	PROCEDIMIENTO
1	EQUIPO DE AUDITORÍA	Presentará el borrador de informe al auditor responsable, cuyos miembros podrán plantear sus observaciones.
2	JEFE DE EQUIPO	A efecto de superar las observaciones planteadas, aplicará las correcciones que fueren necesarias, al borrador de informe.
3	EQUIPO DE AUDITORIA	<p>-Previa convocatoria, presentará en sesión de lectura, el borrador de informe a la administración de la entidad.</p> <p>-Después de presentado el informe a la administración de la entidad auditada, el Jefe de Equipo, con la colaboración de los auditores analizará los comentarios y evidencias presentadas por la administración y elaborará el informe final, en el cual se incorporarán dichos comentarios y se anotará el grado de cumplimiento de las recomendaciones, que podrá ser:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>a) Recomendación cumplida,</li><li>b) Recomendación en Proceso, ó</li><li>c) Recomendación no cumplida.</li></ul>
4	AUDITOR RESPONSABLE	Revisará el informe y planteará sus observaciones al Jefe de Equipo.
5	JEFE DE EQUIPO	Aplicará las correcciones sugeridas por el auditor responsable.

6	AUDITOR RESPONSABLE	Se asegurará que el informe haya sido corregido.
7	AUDITOR RESPONSABLE	Hará la siguiente distribución del informe: <ul style="list-style-type: none"> <li>- Junta General de accionistas</li> <li>- Representante legal.</li> <li>- Contador General</li> </ul>

En el aspecto informático la firma de auditoría posee el equipo necesario para efectuar una revisión efectiva de las operaciones y transacciones contables de la entidad. Sin embargo se han visto en graves dificultades al momento de evaluar la información, ya que la firma no cuenta con la experiencia necesaria y requerida para manejar el sistema contable computarizado, esto ocasiona en algunos casos retraso en los parámetros de tiempo establecidos, ya que se tiene que solicitar mucha de la información en hojas de papel, lo que hace mas tediosa la búsqueda de información útil

### **3.5 TRANSACCIONES COMERCIALES Y OPERACIONALES DE INVERSIONES HOSPITALARIAS (FARMACIA CADER).**

Inversiones Hospitalarias realiza diferentes tipos de transacciones comerciales y operacionales para lo cual ha creado diferentes departamentos con funciones y objetivos puntuales que coordinan toda la actividad comercial y operacional de Farmacia Cáder, estos departamentos son:

- Departamento de compras.
- Departamento de Cuentas por Cobrar.
- Departamento de Publicidad y Promociones.
- Departamento de Limpieza y Mantenimiento.
- Departamento de Atención al Cliente.
- Departamento de Contabilidad.
- Departamento de Auditoría Interna.

- Departamento de Droguería.
- Departamento de Ventas.
- Departamento de Recursos Humanos.

- **DEPARTAMENTO DE COMPRAS.**

El departamento de compras es el encargado de mantener el número de existencias de medicamentos, que permita la normal operatividad de otros departamentos involucrados.

Este departamento se encarga –previa recibida la orden de compra- de realizar las investigaciones y cotizaciones necesarias, que permitan el tomar una buena decisión de compras. Esta decisión se basa en el costo de la mercadería por adquirir, calidad de la misma y la eficiencia de los proveedores para la entrega de mercadería en los plazos establecidos. Además es el encargado de realizar toda aquella compra no solamente de mercadería sino también de mobiliario y equipo de oficina o de materiales para el mantenimiento de las instalaciones. Otra función de este departamento es la introducción al sistema contable computarizado de la entidad, de toda la mercadería que forma parte del inventario, luego de lo cual entrega un reporte al departamento de ventas y al de contabilidad.

Se da énfasis por inculcar al personal de éste departamento una alta ética profesional, para no anteponer intereses personales o de terceros que vayan en detrimento de las operaciones normales de la entidad.

- **DEPARTAMENTO DE CUENTAS POR COBRAR**

El departamento de cuentas por cobrar es el encargado de realizar las gestiones necesarias para un eficiente cobro de las cuentas a crédito de los clientes. Una de sus responsabilidades es la de mantener o minimizar el margen de las cuentas incobrables, ya que si este margen crece podría ocasionar déficit en el flujo del efectivo proyectado proveniente de las cuentas por cobrar de los clientes.

Este departamento es el que se encarga de llevar un control estricto por cliente ya sea de personas individuales o de personas jurídicas. Una de sus responsabilidades es la de recibir todo aquel efectivo proveniente de los clientes sujetos a crédito, así también la de ingresar al sistema contable computarizado las cancelaciones o abonos de facturas. Regularmente presenta un informe mensual de la gestión realizada en ese período, el cual contiene los objetivos alcanzados así como las nuevas metas por alcanzar, los obstáculos, y el análisis de las propuestas de solución a poner en práctica.

- **DEPARTAMENTO DE PUBLICIDAD Y PROMOCIONES**

Este departamento se encarga de la planificación de la publicidad que se requiere para mantener una imagen profesional y humana de los servicios que se ofrecen al público en general. Una de sus funciones es la de realizar visitas a las empresas interesadas, con el objetivo de promocionar los planes de crédito que Farmacia Cáder ofrece a las empresas que así lo desean para con sus empleados.

Además el departamento se encarga de promocionar la tarjeta de cliente preferencial con la cual se obtienen descuentos por las compras realizadas en todas las sucursales de Farmacia Cáder. Es el encargado de la organización de toda la publicidad y promoción realizada por el ente, es el principal promotor de las campañas de salud que realiza a favor de los clientes.

- **DEPARTAMENTO DE LIMPIEZA Y MANTENIMIENTO**

Este departamento es el encargado de mantener las instalaciones de Farmacia Cáder en óptimas condiciones, para que los medicamentos se mantengan en un ambiente limpio y seco. Además es el encargado de realizar todas las labores encaminadas a mejorar las antelaciones y al mantenimiento de las mismas.

- **DEPARTAMENTO DE ATENCION AL CLIENTE**

Este departamento es el encargado de evaluar en el ámbito interno la atención que los dependientes y recepcionistas (e incluso departamentos) prestan a los clientes. Es un

departamento con visión de excelencia en el servicio al cliente y que propone métodos innovadores en la atención al público.

Su principal función es velar porque los clientes sientan la diferencia en la atención con calidad humana que se les brinda, atender las sugerencias y quejas y la de promover nuevos métodos de atención al cliente.

- **DEPARTAMENTO DE CONTABILIDAD**

Este departamento es el encargado de llevar la contabilidad formal, así también se ocupa de las finanzas de Inhospi S.A. Es uno de los departamentos mas importantes de la sociedad ya que en el se procesa toda la información contable y legal requerida por los distintos organismos gubernamentales y autónomos.

La principal función de este departamento es la de ocuparse de las finanzas de la sociedad, así como la de procesar información contable oportuna, veraz y útil la cual es utilizada para la toma de desiciones por parte de la gerencia. Es en este departamento donde se realizan tareas tales como la preparación de los estados financieros, pago de proveedores, elaboración de declaraciones de impuestos y elaboración de informes financieros entre otros.

- **DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA**

Se encarga de realizar un examen y evaluación, a la entidad para establecer el grado de Economía, Eficiencia y Eficacia en la planificación, control y uso de los recursos y comprobar la observancia de las disposiciones pertinentes, con el objetivo de verificar la utilización más racional de los recursos y mejorar las actividades o materias examinadas, de acuerdo con los objetivos y metas previstos, incluye el examen de la organización, estructura, control interno contable y administrativo, la consecuente aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad, la razonabilidad de los estados financieros, así como el grado de cumplimiento de los objetivos a alcanzar en la entidad.

- **DROGUERIA**

Es en este departamento donde se elaboran los medicamentos cuyas patentes y registros legales le pertenecen a Farmacia Cáder. Es aquí donde se realizan transacciones internacionales ya sea con clientes o proveedores.

En este departamento se maneja todo lo relacionado con la fabricación, elaboración y comercialización de los productos propiedad de la entidad, posee cierto grado de independencia con relación a los otros departamentos, debido a que su función esta orientada a la búsqueda y fabricación de nuevos productos que contribuyan al bienestar de la salud.

- **DEPARTAMENTO DE VENTAS**

Su tarea es la de velar por que las proyecciones de venta se cumplan de acuerdo a lo planeado en los presupuestos, la de explicar las fluctuaciones en los niveles de ventas cuando existieran y la de proponer métodos para maximizar su función.

En este departamento recae la enorme responsabilidad de generar flujos de efectivo que contribuyan a la operatividad en las funciones del ente. Este departamento se encarga de administrar los recursos de venta de las distintas sucursales y de asegurarse que se cuente con una variedad de medicamentos que suplan las exigencias de los pacientes.

- **DEPARTAMENTO DE RECURSOS HUMANOS**

Este departamento es llamado “Empleos Seguros” y su función es la de evaluar al personal aspirante a ocupar una plaza dentro de la entidad cuando un departamento así lo exigiese.

Se ocupa de la búsqueda del personal idóneo para determinada función, que cumpla con los requisitos que se exijan para el ingreso de nuevo personal a la entidad, con la ayuda de técnicas y de expertos en la contratación de recurso humano, la entidad se asegura de contar con el personal mejor capacitado.

Otra de sus funciones es la búsqueda de personal capacitado que pueda ser contratado por otra empresa, para lo cual se esmera en mantener una base de datos actualizada sobre el perfil de los candidatos.

### **3.6 REGISTROS CONTABLES Y ADMINISTRATIVOS DE FARMACIA CÁDER.**

Los Libros de Contabilidad son el recurso utilizado para registrar o anotar apropiada y sistemáticamente las transacciones realizadas con el fin de conocer si el negocio marcha de acuerdo con los propósitos, y si está en una situación favorable o desfavorable que obligue a modificar la orientación a seguir.

En atención a la importancia de los datos consignados en dichos libros se clasifican en: Libros Principales y Libros Auxiliares.

**Los Libros Principales:** Son aquellos libros que tienen carácter obligatorio, los que deben llevarse empastados, foliados y debidamente autorizados por un Auditor externo.

Los negocios de propiedad individual obligados a llevar Contabilidad formal, tienen que llevar los siguientes libros principales: Libro Diario, Libro Mayor (En algunos casos se lleva Libro Diario-Mayor) y Libro de Estados Financieros.

En cambio, los negocios de propiedad colectiva tiene la obligación de llevar los libros siguientes: Libro Diario, Libro Mayor. (En algunos casos se lleva Libro Diario-Mayor), Libro de Estados Financieros, Libro de Registro de Accionista, Libro de Actas de Junta Ordinaria y Extraordinaria de Accionistas, Libro de Registro de Socios, en las sociedades de Responsabilidad Limitada y en las Sociedades Cooperativas; y Libro de Registro de Aumento o Disminuciones de Capital, en las Sociedades de Capital Variable.

Tanto los negocios de propiedad individual como los de propiedad colectiva, para efectos fiscales están obligados a llevar Libros para contabilizar el Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicio. Estos libros son los siguientes: Libro de Compras, Libro de Ventas a Contribuyentes y Libro de Ventas a Consumidor Final.

**Libros auxiliares:** Son aquellos que no tienen carácter de obligación y son utilizados por los negocios de propiedad individual y colectiva para registrar con mayor detalle las operaciones que realizan. De estos Libros que se obtienen los anexos a los Estados Financieros e informes especiales que la administración requiere. Entre estos libros podemos mencionar: Libros de Caja, de Bancos, de Clientes, de Proveedores, de Cuentas por Cobrar, de Cuentas por Pagar, etc.

**Documentos de control:** Los Documentos de Control son los que proporcionan la información para el registro inicial de las transacciones, cuyos datos serán clasificados de acuerdo a lo prescrito en el Catálogo de Cuentas y Manual de Aplicación; luego, la información será registrada en los libros auxiliares y posteriormente, se traslada a los libros principales. Entre los documentos de control más comunes se encuentran: Facturas de compras y ventas, comprobantes de ingreso y egreso, cheque, letra de cambio, pagarés, notas de cargo y abono, nómina de salario, etc.

**Estados financieros:** Los Estados Financieros son informes que tienen como finalidad proporcionar información veraz, clara, suficiente y oportuna, que sirva a los directores y ejecutivos de nivel medio para comparar, medir el desempeño actual, planear las actividades futuras y facilitar el control y la supervisión de las operaciones, con el propósito de obtener niveles óptimos de eficiencia y un margen más amplio de utilidad. También son utilizados por otras personas e Instituciones, tanto privadas como gubernamentales, interesadas en conocer diferentes aspectos de los negocios.

### 3.6.1 BASE LEGAL APLICABLE

En cuanto a la base legal específica aplicable a la Contabilidad puede citarse la siguiente normativa: El Código de Comercio, en el cual se fundamenta la obligación de llevar contabilidad formal. Además, es necesario hacer mención de las instituciones que regulan la actividad económica de las empresas, y las Leyes Tributarias que son de aplicación en materia contable.

### 3.6.1.1 CÓDIGO DE COMERCIO

El Código de Comercio en el artículo 435 inciso 1º establece que el comerciante está obligado a llevar contabilidad debidamente organizada, de acuerdo con alguno de los sistemas generalmente aceptados, en materia de Contabilidad y aprobados por quienes ejercen la función pública de Auditoría. Los comerciantes deberán conservar en buen orden la correspondencia y demás documentos probatorios.

Los comerciantes podrán llevar la contabilidad en hojas separadas y efectuar las anotaciones en el Diario en forma resumida, y también podrán hacer uso de sistemas electrónicos o de cualquier otro medio técnico idóneo para registrar las operaciones contables. Todo lo anterior lo hará del conocimiento de la Oficina que ejerce la vigilancia del Estado (Superintendencia de Obligaciones Mercantiles).

El Código de Comercio en el Libro Segundo, Título II, proporciona las normas que deberán observarse, para que los comerciantes implementen un sistema de contabilidad, entre las que sobresalen:

- Según el artículo 435, el comerciante debe llevar los siguientes registros contables: Estados Financieros, Diario y Mayor, y los demás que sean necesarios por exigencias contables o por ley.
- De acuerdo a lo establecido en el artículo 436, los registros se llevarán en castellano. Las cuentas se asentarán en colones o en dólares de los Estados Unidos de América. Toda contabilidad deberá llevarse en el país, aún la de las agencias, filiales, subsidiarias o sucursales de sociedades extranjeras.
- Los comerciantes con activo inferior a los cien mil colones llevarán la contabilidad por sí mismos o por personas de su nombramiento. Si el comerciante no la llevare por sí mismo, se presumirá otorgado el nombramiento por quien la lleve, salvo prueba en contrario. Sin embargo, los comerciantes cuyo activo en giro exceda de cien mil colones, están obligados a llevar su contabilidad por medio de contadores, bachilleres de comercio y administración o tenedores de libros, con títulos reconocidos por el Estado, o por medio de empresas legalmente autorizadas. Artículo 437.
- Según el artículo 438, los registros obligatorios deben llevarse en libros empastados o en hojas separadas, todas las cuales estarán foliadas, y serán autorizadas por el

Contador Público autorizado que hubiere nombrado el comerciante. Tratándose de comerciantes sociales, será el Auditor Externo quien autorizará los libros o registros, debiendo el administrador designado en los estatutos, avalar dicha autorización.

- Las hojas de cada libro deberán ser numeradas y selladas por el Contador Público autorizado, debiendo poner en la primera de ellas una razón firmada y sellada, en la que se exprese el nombre del comerciante que las utilizará, el objeto a que se destinan, el número de hojas que se autorizan y el lugar y fecha de la entrega al interesado.
- Según el inciso 1º del artículo 451, los comerciantes y sus herederos o sucesores conservarán los registros de su giro en general por diez años y hasta cinco años después de la liquidación de todos sus negocios mercantiles.
- El comerciante deberá establecer, al cierre de cada ejercicio fiscal, la situación económica de su empresa, la cual mostrará a través del Balance General y el Estado de Pérdidas y Ganancias. Dichos Estados Financieros deberán estar certificados por Contador Público autorizado; el Balance se inscribirá en el Registro de Comercio para que surta efectos frente a terceros. Sin su inscripción, no hará fe. Artículo 441.
- El artículo 452 determina que los comerciantes cuyo activo en giro sea inferior a los cien mil colones, llevarán un libro encuadernado para asentar separadamente los gastos, compras y ventas, al contado y al crédito. En dicho libro harán, al final de cada año, un balance general de todas las operaciones de su giro, con especificación de los valores que forman el activo y el pasivo.
- Los comerciantes podrán hacer uso de microfilm, de discos ópticos o de cualquier otro medio que permita archivar documentos e información, con el objeto de guardar de una manera más eficiente los registros, documentos e informes que le correspondan, una vez transcurridos por lo menos veinticuatro meses desde la fecha de su emisión. Las copias o reproducciones que deriven de microfilm, disco óptico o de cualquier otro medio, tendrán el mismo valor probatorio que los originales siempre que tales copias o reproducciones sean certificadas por Notario, previa confrontación con los originales. En caso de falsedad, se estará a lo dispuesto en el Código Penal Artículo 455.

### **3.6.1.2 LIBROS Y REGISTROS OBLIGATORIOS LLEVADOS EN FARMACIA CADER**

El Código de Comercio al hacer referencia al comerciante individual y a las sociedades, establece los pasos a seguir para llevar la contabilidad y los registros que se debe efectuar en los diferentes libros, los cuales son:

**Libro Diario-Mayor:** El Art. 435 inciso 3o. Manifiesta que el comerciante debe llevar los siguientes registros contables: Estados Financieros, Diario y Mayor por separado. Sin embargo el art. 446 del mismo Código faculta el que puedan llevarse el Diario y el Mayor en un solo registro.

**Libro de Estados Financieros:** La base legal que obliga a llevar el libro de Estados Financieros se encuentra en el art. 435, inciso 3o. del Código de Comercio. En dicho libro se registrarán, según el art. 442 del referido código, lo siguiente:

Los balances generales ordinarios, balances generales extraordinarios, resumen de los inventarios relativos a cada balance, resumen de las cuentas que se agrupan para formar los renglones del propio balance, Estado de Pérdidas y Ganancias relativo a cada balance, Estado de Composición del Patrimonio, y cualquier otro estado que sea necesario para mostrar la situación económica y financiera de los comerciantes.

**Libro de Actas:** Un solo Libro. El Código de Comercio en el artículo 40 establece que es requisito para todas las sociedades llevar un libro de actas de las juntas de los socios o accionistas, debidamente legalizado, en el cual se asentarán, los acuerdos de los administradores cuando actúen en Consejo. Este libro deberá de contener sobre todo la fecha, acuerdo tomado y la firma.

**Libro de Registro de Aumentos y Disminución de Capital:** La obligatoriedad para las sociedades en cuanto a que deben de poseer un Libro de Registro de Aumentos y Disminución de Capital se sustenta en el artículo 312 del Código de Comercio, el cual manifiesta que todo aumento y disminución del capital social deberá de inscribirse en un libro de registro que al efecto llevará la sociedad, este libro podrá ser consultado por cualquier persona que tenga interés en ello.

Las anotaciones en este libro pueden surgir por diferentes razones, entre éstas pueden citarse: Aportaciones posteriores, admisión de nuevos socios o accionistas,

disminución por retiro parcial o total de las aportaciones y acciones de alguno de los miembros, revaluación del activo, capitalización de reservas y utilidades.

**Libro de Registro de Accionistas:** Según el artículo 155 del Código de Comercio es obligatorio contar con el Libro de Registro de Accionistas, en el cual se registrarán los nombres de los accionistas que posean acciones nominativas. Este tipo de acciones pueden ser transferibles por endoso o por las normas del derecho común, dichas modificaciones posteriormente se anotarán en dicho registro.

Este libro contiene entre otros aspectos, los siguientes: Nombre, domicilio del accionista, número de acciones que le pertenecen, indicando números, series, clases y demás particularidades; llamamientos que se efectúen, traspasos que se realicen, la conversión de las acciones nominativas en acciones al portador, canjes de títulos, gravámenes que afecten a las acciones y embargos que se efectúen, cancelación de gravámenes y embargos y las cancelación de los títulos.

**Libro de actas de Junta Directiva:** El Código de Comercio en el artículo 40 establece que es requisito para todas las sociedades llevar un libro de actas de las juntas de los socios o accionistas, debidamente legalizado, en el cual se asentarán, los acuerdos de los administradores cuando actúen en Consejo. Este libro deberá de contener sobre todo la fecha, acuerdo tomado y la firma.

La legalización de los libros obligatorios antes mencionados estará a cargo del contador público autorizado, auditor externo en caso de las sociedades, dicha facultad se sustenta en el artículo 438 del Código de Comercio. Además, dicha función de legalizar libros u hojas de contabilidad, atribuida a los Auditores, está contemplada en el artículo 17 de la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría en el literal b)

**Registros obligatorios del impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.**

De acuerdo al artículo 141 de el Código Tributario, los contribuyentes inscritos del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios, deberán llevar libro o registro de Compras, libro de Ventas a Contribuyentes y libro de Ventas a Consumidor Final, y detalle de exportaciones (artículo 82 del Reglamento al referido Código), relativos al control del referido impuesto; así como contar con registros y

archivos especiales y adicionales que sean necesarios; y abrir las cuentas especiales requeridas para el control del cumplimiento de dicho impuesto.

En especial, los contribuyentes deberán cumplir con las siguientes obligaciones, relacionadas a los libros o registros y a las anotaciones que se harán en éstos.

- Las anotaciones que resulten de sus operaciones de compras, importaciones, internaciones transferencias de dominio, retiros, exportaciones y prestaciones de servicios que efectúen, amparados por los documentos obligatorios, que emitan o reciban, deben efectuarse diariamente y en orden cronológico, permitiéndose como máximo un atraso de quince días calendario en el registro de operaciones, contados desde la fecha en que deban emitirse o se reciban los documentos exigidos en este Código.
- Anotar los comprobantes de crédito fiscal, notas de crédito y débito, facturas de exportación y comprobantes de retención, declaraciones de mercancías o mandamientos de ingreso, que emitan o reciban, en forma separada e individualizada, la fecha del documento emitido o recibido, los números de series correlativos preimpresos del documento, número de la declaración de mercancías o mandamiento de ingreso, nombre del cliente o proveedor local contribuyente y su número de registro, nombre del cliente extranjero, valor neto de la operación, valor del impuesto, y valor total. En el caso de operaciones de importación y de retención deben figurar por separado en el libro o registro.
- Anotar para el caso de operaciones a consumidor final las facturas o documentos equivalentes que emitan, la fecha de los documentos emitidos, el rango de los números correlativos preimpresos por establecimiento, negocio, centro de facturación, o máquina registradora autorizada en el caso de tiquetes, identificación del establecimiento, negocio, centro de facturación o máquina registradora, valor de la operación incluyendo el impuesto a la transferencia de bienes muebles y a la prestación de servicios.
- Los libros o registros del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios deben llevarse en libros empastados y foliados autorizados por un Contador Público autorizado por el Consejo de Vigilancia de

la Contaduría Pública y Auditoría, ya sea en forma manual o computarizada, sus anotaciones deben totalizarse por período tributario y servir de base para la elaboración de la declaración. En la hoja que conste el total de las operaciones deberá firmar el Contador del contribuyente que lleve el registro de las operaciones.

- Los libros y registros deberán ser mantenidos en el negocio u oficina, establecimiento o en el lugar informado a la Administración Tributaria.

### **3.7 SISTEMA DE INFORMACIÓN COMPUTARIZADO UTILIZADO EN LOS REGISTROS CONTABLES DE INVERSIONES HOSPITALARIAS S.A. .**

Farmacia Cáder utiliza para registrar sus operaciones un sistema contable computarizado llamado QuickBooks 2000. El sistema computarizado esta creado en un lenguaje grafico, su menú y opciones están en el idioma ingles. Es un sistema que integra todas las áreas de la empresa, entre ellas:

- Bancos y efectivo.
- Cuentas por cobrar.
- Cuentas por pagar.
- Planillas de sueldo.
- Reportes Financieros y administrativos.
- Facturación.
- Inventarios.

Dentro de las ventajas que contiene el modulo de Bancos y efectivo tenemos:

- Permite el llevar un control adecuado y exacto del dinero que se recibe como pago de cuentas por cobrar o ventas al contado.
- Permite el realizar la conciliación bancaria de cada una de las cuentas dentro del sistema computarizado.
- Permite el control del dinero que se destina como pago de proveedores y acreedores.

- Permite la revisión y confirmación por parte de la dirección.
- Permite elaborar toda clase de reportes que solicite la dirección con especificaciones en datos que se soliciten.
- Permite el realizar traslados bancarios de una cuenta a otra.

Dentro de las ventajas que contiene el modulo de cuentas por cobrar tenemos:

- Llevar un control de cuentas y saldos de cada uno de los clientes, proveyendo para eso estados de cuenta en cualquier momento que se soliciten.
- Lleva un registro actualizado de los reintegros y abonos que realizan los clientes.
- Permite realizar abonos a facturas en particular y aplicar las respectivas notas de crédito que pudieran emitírsele
- Permite el aplicar el abono a la cuentas de bancos correcta, si por alguna razón no se aplicara correctamente el sistema lo lleva a una cuenta transitoria para su posterior aplicación.
- .Permite la elaboración de reportes de cliente de acuerdo a las especificaciones que se le indiquen al sistema.

Dentro de las ventajas que posee el modulo de Cuentas por Pagar tenemos:

- Permite el llevar un control de cuentas y saldos de proveedores y acreedores.
- Lleva un registro actualizado de los pagos y abonos realizados a proveedores.
- Permite la aplicación practica de las nota de abonos, descuentos y bonificaciones otorgadas por los proveedores.
- Permite la elaboración de reportes por proveedor que indican en cualquier momento las facturas pendientes de pago, sus fechas de vencimiento y el monto de cada una de ellas.

Dentro de las ventajas que contiene el modulo de planillas tenemos:

- La aplicación contable correcta de cada uno de los sueldos de los empleados de la empresa.

- Las retenciones legales laborales son aplicadas correctamente a la cuenta contable correspondiente para su posterior cancelación el fin de cada mes.
- Permite la elaboración e impresión de la planilla.
- Permite verificar en cualquier momento el monto y fecha de pago para cada uno de los empleados.
- Permite la elaboración de reportes a partir de montos, fechas o nombres de empleados en los casos de indemnizaciones, vacaciones y otros.

Dentro de las ventajas que contiene el modulo de Estados Financieros tenemos:

- Permite verificar en cualquier momento los Estados Financieros mediante reportes elaborados a partir del sistema.
- Elabora de manera mecánica el Estado de Situación Financiera, Estado de Resultados, Flujo de Efectivo, Balanza de Comprobación y otros.
- Permite el traslado de datos a partir de un reporte a una hoja electrónica de Excel, para realizarle los cambios necesarios.
- En el Estado de Resultados, permite ver el origen de la fuente de ingreso o egreso.

Dentro de las ventajas que contiene el modulo de Facturación tenemos:

- Permite la elaboración e impresión de facturas y documentos fiscales.
- Realiza los cálculos pertinentes al cobro del impuesto por las ventas realizadas.
- Aplica correctamente las cuentas por cobrar a clientes al momento de su venta.
- Permite la elaboración de reportes diarios, semanales, mensuales y de cualquier tipo relacionado con las ventas.
- El modulo de facturación esta integrado por completo con el modulo de inventarios lo que permite realizar las verificaciones de inventario cuando así se requiere.
- Filtra información por segmentos de la empresa, es decir, -en el caso de las ventas- por sucursales o departamentos de ventas.

Dentro de las ventajas que contiene el modulo de inventarios tenemos:

- Los productos que la empresa comercializa los clasifica a partir de Ítems de productos, lo que permite una clasificación adecuada y de acuerdo a las necesidades de la empresa.
- El modulo de inventarios aplica correctamente las cuentas contables, de Inventarios, Costos de Ventas e Ingresos, al momento de ingresar o de dar descarga a los productos.
- El modulo de inventarios esta integrado con la contabilidad general lo que permite una eficiencia en el trabajo.
- Se conoce en cualquier momento el valor del los Inventarios de productos y el Costo de Venta de los mismos.
- Permite conocer el precio unitario, ubicación física, fecha de vencimiento, cantidad en existencia y costo promedio de los productos.
- Elabora todo tipo de reportes relativos a los inventarios.
- Permite verificar la rotación de los productos a partir de reportes individuales por producto.

Algunas de las desventajas del programa es que no elabora directamente el libro Diario-Mayor, lo que hace necesario el recurrir a un programa satélite, el cual a partir de una hoja electrónica de Excel lo transforma de acuerdo a los requerimientos legales. Además en ocasiones se convierte en una desventaja el que su menú principal así como todas sus opciones están descritas en idioma ingles, lo que a veces causa desorientación entre los usuarios del sistema quienes tienen que recurrir a una persona que conoce mas acerca del sistema y de funcionalidad.

El sistema contable computarizado brinda la información que la alta gerencia solicita para la toma de desiciones. El programa permite elaborar un auxiliar por cada una de las cuentas contables que componen el catalogo ingresado, además elabora un comprobante de diario por cada una de las transacciones efectuadas por la entidad lo que permite verificar la fuente de los ingresos y gastos.

Una de las ventajas que los usuarios han derivado, es la amplia variedad de reportes que se pueden crear dentro del sistema, todo usuario puede crear el reporte que mas le

ayude a desarrollar eficazmente su trabajo, ya que el sistema posee portes de toda clase, para mencionar algunos: reportes de ventas por vendedor, clase de productos, sucursal, por cliente y por líneas de producto, etc. reportes de cuentas por cobrar por cliente, por fecha de compra, por tipo de clientes, etc.

### **3.8 CONCLUSIONES**

Al realizar este trabajo se investigó acerca de todos los elementos que componen la empresa Inversiones Hospitalarias S.A. de C.V. (Farmacia Cader), tanto materiales como humanos. Con lo anterior, nos podemos dar cuenta que organizar, administrar y auditar una empresa no es nada fácil, ya que si falla un elemento del que se compone, trae consigo un efecto domino, que hace que los demás elementos bajen su rendimiento, o en el peor de los casos sean causantes del fracaso de la empresa.

Es mentira que lo más importante para una empresa sea el equipo informático con el que se trabaja. El factor humano es lo mas importante, ya que si se cuenta con tecnología de punta, pero con personal no calificado o en desacuerdo optara por renunciar, o bien por seguir rezagando al mismo. Asimismo la capacitación es importantísima, ya que si no hay capacitación permanente, el personal técnico de la empresa decide abandonarla para buscar nuevos horizontes y mayor oportunidad, aun sacrificando el aspecto económico.

El aspecto organizativo también debe estar perfectamente estructurado, y las líneas de mando deben estar bien definidas, evitando de esta manera la rotación innecesaria de personal, la duplicidad de funciones, las líneas alternas demando, etc. y que conllevan al desquiciamiento de la estructura organizacional.

Hablando de seguridad, es indispensable el aseguramiento del equipo y de las instalaciones, así como de la información, el control de los accesos también es punto fundamental para evitar las fugas de información o manipulación indebida de esta.

El Departamento de Contabilidad y Finanzas es la parte medular de la empresa, es en donde los documentos se convierten en información útil a las diferentes áreas, es

donde se guarda esta información y por consecuencia, donde en la mayoría de los casos se toman las decisiones importantes para la empresa.

Cuando se verifico el software de la empresa, especialmente el sistema contable computarizado, notamos que este permite realizar un trabajo eficiente y eficaz, ya que el sistema se ocupa de todas las tareas contables tediosas, brindando el tiempo para que los integrantes del departamento se dediquen al análisis de la información.

Además al realizar la presente investigación nos dimos cuenta que dentro del ambiente empresarial es de vital importancia contar con la información lo más valiosa que sea, a tiempo, de forma oportuna, clara, precisa y con cero errores para que se constituye en una herramienta poderosa para la toma de decisiones, viéndose reflejada en la obtención de resultados benéficos a los fines de la organización y justificar el existir de la empresa.

## **CAPITULO IV**

### **GUÍA PARA LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA (NIA'S) EN LAS EMPRESAS DEDICADAS A LA DISTRIBUCIÓN DE MEDICAMENTOS EN LA CIUDAD DE SANTA ANA.**

Al elaborar el presente capítulo se tiene como propósito primordial el proporcionar a estudiantes y docentes de la Carrera de Contaduría Pública de la Facultad Multidisciplinaria de Occidente, así como a los profesionales y demás personas interesadas en materia contable y de auditoría una Guía Práctica de auditoría financiera con Aplicaciones de Normas Internacionales de Auditoría. Documento que se constituirá en un material de consulta y apoyo, específicamente en cuanto a los efectos que conlleva la aplicación tanto de la referida normativa contable.

El contenido de la presente Guía refleja lo concerniente a los lineamientos o procedimientos básicos a considerar para llevar a cabo una auditoría financiera de una sociedad anónima de capital variable en el país, específicamente de una empresa de tipo comercial; así como el desarrollo de las etapas de la auditoría.

#### **4.1 DESCRIPCIÓN DE LA GUÍA PARA LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA.**

El presente trabajo es una guía que ofrece una visión completa y actual del campo de la auditoría de las empresas, proporcionando toda la información necesaria y relevante para poder realizar un examen amplio y exhaustivo de una empresa del sector privado

Esta guía representa una aportación claramente positiva para todos los profesionales que de una u otra forma se hallan relacionados con la auditoría y para todos aquellos que les interesa el tema.

En esta guía se presentan los procedimientos y objetivos que se deben cumplir al realizar una auditoría, lo cual representa el punto central de la misma, esta guía a sido

diseñada para hacer comprender el proceso de determinación de objetivos de la auditoria respecto a las diversas partes de los estados financieros y el diseño de procedimientos de auditoria pertinentes para lograrlos. Se presentan y explican objetivos y procedimientos de auditoria para varias áreas importantes de los estados financieros.

La parte medular de la guía la representan las áreas específicas de los estados financieros a analizar, para una mejor comprensión de la metodología a seguir se han diseñado objetivos específicos que debe cumplir el auditor, además se han diseñado programas de auditoria específicos para cada área y se propone un cuestionario que le sirve al auditor para evaluar el control interno de la entidad objeto de examen, sin olvidar los procedimientos particulares que se proponen para cada una de las áreas.

#### **4.2 OBJETIVOS DE LA GUÍA PARA LA APLICACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONES DE AUDITORIA.**

Se entiende por guía de procedimientos aquella que ordena en forma metódica las operaciones y pasos que deben realizarse para desarrollar las funciones de una auditoria.

La presente guía tiene como objetivos proporcionar herramientas técnicas al auditor para que conozca la metodología a seguir cuando realiza un trabajo, y así poder evaluar los procedimientos efectuados y el resultado de los mismos.

Además el desarrollar una metodología basada en NIA's que le permitan al auditor conocer cuáles procedimientos de auditoría son los adecuados al momento de realizar un trabajo específico.

Las NIA's contienen los principios básicos y los procedimientos esenciales (identificados en letra negra) junto con lineamientos relativos en forma de material explicativo y de algún otro tipo. Los principios básicos y los procedimientos esenciales se han de interpretar en el contexto del material explicativo o de otro tipo que proporciona lineamientos para su aplicación, la presente guía tiene como objetivo el de dar una aplicación practica en el campo de la auditoria a esos principios y procedimientos señalados en las NIA's.

### **4.3 ELABORACIÓN DEL PROGRAMA DE AUDITORIA.**

El auditor deberá preparar un programa escrito de auditoría en donde se establezcan los procedimientos que se utilizarán para llevar a cabo el plan global de auditoría. El programa debe incluir también los objetivos de auditoría para cada área y deberá ser lo suficientemente detallado para que sirva de instrucciones al equipo de trabajo que participe en la auditoría.

En la preparación del programa de auditoría, el auditor puede considerar oportuno confiar en determinados controles internos en el momento de determinar la naturaleza, fecha de realización y amplitud de los procedimientos de auditoría. El auditor deberá considerar también el momento de realizar los procedimientos, la coordinación de cualquier ayuda que se espera de la entidad, la disponibilidad de personal, y la participación de otros expertos.

El plan global y el correspondiente programa se deben revisar a medida que progresa la auditoría. Cualquier modificación se basará en el estudio del control interno, la evaluación del mismo y los resultados de las pruebas que se vayan realizando.

### **4.4 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA POR ÁREAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.**

Los estados financieros de empresas dedicadas a la compra-venta de artículos, poseen una estructura básica en su presentación, la cual raras veces se muestra distinta a las otras. Es por eso que la presente guía, analiza las áreas más relevantes y generales en la composición de los estados financieros de estas empresas.

#### **4.4.1 EFECTIVO Y EQUIVALENTES.**

##### **4.4.1.1 DEFINICION**

Lo constituyen la moneda de curso legal en el país y sus equivalentes, disponibles para las operaciones de efectivo del negocio, ejemplos: depósitos bancarios, reportos, moneda extranjera, giros bancarios, efectivo en caja.

##### **4.4.1.2 OBJETIVOS DEL AUDITOR.**

Los objetivos del auditor variarán dependiendo de su papel y de la finalidad del examen. El objetivo del auditor independiente que efectúa una auditoría de efectivo y equivalentes es determinar con un cierto grado de seguridad que las operaciones al contado y los saldos de bancos son adecuados y válidos. Esto deberá ser consistente con el objetivo global del examen, esto es la emisión de su opinión sobre los estados financieros. Al verificar los saldos de la cuenta efectivo y equivalentes, el auditor debe obtener la evidencia suficiente como para evaluar si los saldos de efectivo y equivalentes, tal como aparecen en el balance general, reflejan debidamente todas las partidas de efectivo y equivalentes en efectivo disponibles, en curso, o en depósito, con terceros, y que los saldos de efectivo y equivalentes reflejan una división correcta entre cobros y desembolsos. Además, el efectivo debe aparecer debidamente clasificado en los estados financieros y debe informarse suficientemente de los fondos retenidos o comprometidos y del efectivo no disponible para su reintegro (depósitos permanentes, certificados de depósito a largo plazo, etc.). Un factor clave en el desarrollo de un programa eficaz de auditoría del efectivo consiste en establecer una correspondencia entre los procedimientos de auditoría propuestos y los objetivos que se espera obtener mediante ellos.

El objetivo que persigue el auditor externo que efectúa una auditoría de las operaciones en efectivo y saldos de efectivo y equivalentes es determinar con un cierto grado de seguridad la adecuación y validez de dichas operaciones, lo que es consistente con su papel como pieza importante de los controles de dirección de una organización, además determinar con un cierto grado de seguridad la adecuación y validez de las

operaciones y de las cuentas de efectivo y equivalentes, manteniendo una coherencia con su papel.

### **4.4.1.3 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.**

El análisis precedente de las posibilidades de errores e irregularidades ha pretendido poner de manifiesto los propósitos de los procedimientos de auditoría y el análisis correspondiente de los requisitos de control interno pretendía servir de guía para conocer el grado de su aplicación.

El auditor cree que estos procedimientos deberían llevarse a cabo a un nivel mínimo, independiente del control interno, y deberían ampliarse donde no existan los procedimientos de control necesarios. Si existen tales procedimientos para determinadas funciones o registro, pero no para otros, esta distinción debería tenerse en cuenta al aplicar los procedimientos de auditoría a las respectivas funciones y registros.

#### **4.4.1.3.1 COBROS**

Deberían verificarse los descuentos por pronto pago, rebajas y otras deducciones efectuadas al cliente registradas en los asientos de cobros, examinando si los documentos justificativos han sido aprobados o presentan otros signos claros de validez.

Deberían verificarse las ventas al contado, efectuando una selección de las mismas a partir de los independientes disponibles (como los registros de ventas, entregas, envíos o registros puntuales de inventario) y compararlos posteriormente con los registros de cobros. Deberían verificarse los demás cobros (otros que no sean los cobros correspondientes a cuentas por cobrar y a ventas al contado) efectuando una selección a partir de cualquier fuente de información independiente disponible y comparándolos con los registros de cobros o con las cuentas relacionadas.

Debería verificarse la preparación de registros finales de cobros efectuando un seguimiento de las cantidades de los registros iniciales hasta los finales.

Debería verificarse también las sumas y anotaciones de los asientos correspondientes a los cobros.

#### **4.4.1.3.2 DESEMBOLSOS**

Se deben verificar los asientos en los registros iniciales de desembolsos comparando las cantidades y otros detalles pertinentes con los cheques pagados y comprobando si tales cheques presentan rasgos inusuales, como librados múltiples, alteraciones, firmas no autorizadas o endosados cuestionables (especialmente aquellos que no hayan sido endosados directamente para su depósito en un banco).

Deben verificarse también los asientos en los registros iniciales de desembolsos mediante un examen de los documentos justificativos, a no ser que ya hayan sido examinados como parte de la auditoría de compras y cuentas por pagar. El examen de documentos justificativos debería comprobar la existencia de las pertinentes aprobaciones y de la propiedad de los pagos y distribuciones de cuentas.

Debe verificarse la preparación de los rasgos intermedio y final de desembolsos, efectuando un seguimiento de las cantidades desde los registros finales hasta los iniciales. Deben verificarse los totales y las anotaciones de los registros de desembolsos.

#### **4.4.1.4 SALDOS DE EFECTIVO Y EQUIVALENTES**

Las consideraciones de los procedimientos de auditoría sobre saldos de efectivo y equivalentes incluyen cuestiones como qué tipo de fondos se han de auditar y cuándo, así como de qué forma se ha de hacer. Los saldos de efectivo y equivalentes suelen incluir un número de fondos fijos u otros fondos de explotación, y a veces cuentas en bancos con saldos registrados relativamente pequeños. Los auditores externos deben considerar la importancia de tales saldos en relación con su respectivo papel y los objetivos de auditoría para determinar si requieren auditarse y con qué frecuencia se ha de efectuar.

Para el auditor externo es preferible auditar los saldos importantes registrados, disponibles o en depósito, en una fecha tan cercana a la del balance general como sea posible, según las circunstancias, aunque en la mayoría de los casos coincide realmente con la fecha del balance general. Debe efectuarse un examen simultáneo o procedimientos equivalentes, como ya se ha explicado, a las cuentas en las que podría darse un encubrimiento de una deficiencia importante mediante sustitución. De forma

similar, debería efectuarse un examen simultáneo o aplicarse un procedimiento similar en la auditoría de valores bursátiles, cuentas por cobrar u otras cuentas de las que pudieran obtenerse fondos para la sustitución en los saldos de efectivo y equivalentes. Debe efectuarse un recuento y listado de los depósitos, cheques, comprobantes, etc., que afecten a los fondos fijos o a otros fondos de explotación o a cobros no depositados, según sea necesario para una investigación posterior.

Debe efectuarse un seguimiento de los cheques que se hayan especificado como cobros no depositados hasta los asientos de los registros iniciales de cobros, tal y como se encuentren en la fecha y momento del recuento. Debería comprobarse la propiedad de los cheques cargados a otras cuentas bancarias de la organización, relacionándolos con los registros de desembolsos correspondientes o, en el caso de un examen simultáneo, con la lista asociada de cheques pendientes. Deberían examinarse los comprobantes de anticipos y cualquier otro documento incluido en el recuento de efectivo para comprobar si cuentan con la aprobación que se haya considerado necesaria en las circunstancias presentes. Si tales partidas representan una cantidad significativa, podría ser necesario registrarlas como desembolsos correspondientes al periodo de auditoría.

El auditor debe verificar independientemente las conciliaciones bancarias y obtener directamente confirmaciones de los saldos por parte de los bancos. Estas confirmaciones, aunque no constituyen una parte integral de la auditoría de los saldos de bancos, cubren normalmente asuntos adicionales, como las obligaciones directas y de contingencia con los bancos. El auditor debe obtener directamente de los bancos, los extractos bancarios y cheques pagados durante un período razonable después de la fecha de la conciliación. Deben examinarse los números y fechas de cheques y las fechas de endosado de los bancos en los cheques devueltos para determinar cuáles fueron extendidos antes de la fecha de la conciliación y entonces comprobarlos con la lista de cheques pendientes de la conciliación. Cualquier otra partida en conciliación debe considerarse como inusual y por lo tanto, se debe investigar íntegramente.

**4.4.1.5 DESGLOSE DE CUENTAS EN EL EFECTIVO Y EQUIVALENTES.**

El desglose de la cuenta efectivo y equivalentes en el balance general incluye normalmente caja general, depósitos bancarios y cheques no depositados, libretas de ahorro, certificados de depósitos a la vista. Los depósitos bancarios deben clasificarse en cuenta corriente o cuenta de ahorro. Además, debe hacerse una distinción entre el efectivo disponible para operaciones generales y el destinado a fines especiales.

Donde exista un acuerdo entre el banco y el cliente para mantener un saldo mínimo determinado, debería separarse este saldo restringido y describirse en una nota a los estados financieros, a esto se le denomina saldo de compensación y la información referente al mismo debería obtenerse mediante confirmaciones por parte del banco, lectura de los estados bancarios entre el banco y el cliente.

**4.4.1.6 PROGRAMA DE AUDITORIA**

**Pruebas de Cumplimiento**

Procedimiento	Hecho Por	Refe- rencia
1. Obtener conocimiento del control interno del efectivo		
2. Evaluar el riesgo de control y diseñar pruebas de cumplimiento adicionales.		
3. Realizar pruebas adicionales a los controles que los auditores piensan considerar como soporte de sus niveles evaluados y planificados del riesgo de control como: a) Probar los registros de contabilidad y las conciliaciones a través de una nueva revisión. b) Comparar los detalles de una muestra de los listados entradas de efectivo, con los traslados de cuentas por cobrar y volantes de depósitos originales. c) Comparar los detalles de una muestra de desembolsos contabilizados en el diario pagos de efectivo con los traslados de		

cuentas por pagar, órdenes de compra, facturas y cheques pagados.		
4. Reevaluar el riesgo de control y modificar las pruebas sustantivas del efectivo.		

**Pruebas Sustantivas**

5. Obtener detalles de los saldos de efectivo y conciliarlos con el mayor general.		
6. Enviar formas estándar de confirmación a las instituciones financieras para verificar las cantidades depósito en cuentas corrientes y de ahorro.		
7. Obtener o preparar conciliaciones de cuentas bancarias a la fecha del balance general y considerar la necesidad de conciliar la actividad bancaria para meses adicionales.		
8. Obtener extracto bancario de corte que contenga por lo menos 7 días Hábiles, posteriores a la fecha de corte.		
9. Contar e indicar el efectivo disponible. (Realizar arquez de efectivo).		
10. Verifique corte clientes de las entradas y de los desembolsos de efectivo.		
11. Analizar las transferencias bancarias durante la última semana del año de auditoría y la primera del año siguiente.		
12. Investigar los cheques de pagos representativos o pocos usuales con las partes relacionadas.		
13. Evaluar la presentación apropiada en los estados financieros y las revelaciones sobre el efectivo.		

**4.4.1.7 CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO.**

PREGUNTAS	SI	NO	COMENTARIOS
1. ¿Existe una adecuada segregación de funciones incompatibles en el área para: ♦ Las funciones de cobro y preparación de depósitos y la contabilización de dichas acciones. ♦ Las funciones de caja y de registros en el mayor general.			
2. ¿Las conciliaciones bancarias son preparadas periódicamente? Detalle por cuenta último mes preparado.			
3. ¿Están establecidos pasos esenciales para una conciliación bancaria efectiva, especialmente en cuanto a: ♦ La comparación de cheques pagados según los estados bancarios con los registros de desembolsos. ♦ Revisión de la secuencia numérica de los cheques emitidos. ♦ La comparación de saldos según registros auxiliares con las cuentas del mayor correspondiente. ♦ Secuencia de los cheques emitidos.			
4. ¿Son preparadas las conciliaciones, por un empleado que no tenga que ver con el procesamiento o registro de remesas y desembolsos de efectivo?			
5. ¿Son los estados de cuenta entregados directamente al Empleado que prepara las conciliaciones?			
6. ¿Son revisadas y aprobadas las conciliaciones e investigadas las partidas inusuales de conciliación, por personal que no sea responsable de los ingresos y desembolsos?			

7. ¿Son firmadas las conciliaciones como constancia de su revisión y aprobación?			
8. ¿Qué productos bancarios emplea la empresa para facilitar el pago de sus clientes y acelerar los cobros tales, como aceptar tarjetas de crédito?			
9. ¿Cuántas cuentas bancarias tiene la compañía y cuál es el propósito de cada una de ellas? Detalle las cuentas que no son usadas por la unidad auditada.			
10. ¿Es el efectivo recibido depositado diariamente sin retraso?			
11. Si la unidad posee el sistema de caja chica detalle y verifique el propósito de cada una y evalúe la razonabilidad del monto asignado de acuerdo al volumen de sus operaciones.			
12. ¿Son los volantes de caja chica prenumerados?			
13. ¿Existe un monto máximo para realizar desembolsos de caja chica?			
14. ¿Se obtienen los comprobantes correspondientes para todos los desembolsos de caja chica?			
15. ¿Son los montos presentados en los volantes de caja chica detallados en número y letras?			
16. ¿Se realizan arquezos sorpresivos de los fondos? Obtengan los últimos arquezos realizados.			
17. ¿Son los cheques cancelados o dañados, mutilados y guardados para su posterior inspección?			
18. ¿Existen cheques pendientes en la conciliación bancaria con seis meses o más? Si la respuesta es afirmativa deben detallarse con la fecha de emisión.			
19. ¿Están la máquina protectora de cheques y			

CAPITULO IV

---

formularios de cheques no usados guardados en lugar seguro?			
20. ¿Se marca con sello de pagado la documentación soporte de los cheques para evitar pagos duplicados?			
21. ¿Existe cuenta independiente de nómina? Si posee balance, documento monto y determine origen.			
22. ¿Son los cheques entregados por una persona independiente de quien los prepara?			
23. ¿Son los cheques emitidos no entregados, guardados por persona independiente de quien los prepara?			
24. ¿Existe evidencia de la entrega de los cheques a los beneficiarios?			
25. ¿Son los comprobantes de desembolsos de caja chica prenumerados?			
26. ¿Son guardados los cheques en blanco en un lugar seguro?			
27. ¿Son los comprobantes de desembolsos de caja chica preparados a tinta?			
28. ¿Están los comprobantes de desembolsos de caja chica emitidos a nombre de quien recibe el efectivo?			

#### **4.4.2 CUENTAS POR COBRAR.**

##### **4.4.2.1 DEFINICION**

Las cuentas por cobrar son aquellos activos que representan derechos exigibles que provienen de ventas, servicios prestados, préstamos otorgados, rendimientos devengados y no recibidos y cualquier otro concepto análogo que represente un derecho exigible.

##### **4.4.2.2 OBJETIVOS DEL AUDITOR.**

El auditor persigue fundamentalmente cuatro objetivos principales, que son los siguientes:

1. Establecer la adecuación sustancial de la cantidad que aparece en el balance de general que sirve para justificar los registros contables.
2. Establecer la validez de las cuentas por cobrar, como demandas contra los deudores registrados. El auditor debe asegurarse de que las cuentas por cobrar constituyen obligaciones de buena fe, de empresas o individuos existentes, según sea el caso. Esto se logra básicamente estableciendo una correspondencia con los deudores (confirmación de las cuentas).
3. Establecer la viabilidad de cobro y determinar el valor realizado de las cuentas por cobrar. Este objetivo incluye la determinación de la suficiencia de la provisión efectuada en concepto de cuentas incobrables.
4. Determinar que los saldos de cuentas por cobrar que aparecen en los estados financieros son los correctos. La presentación de los estados financieros debe ser uniforme con los tres primeros objetivos.

#### 4.4.2.3 SISTEMAS DE CONTROL.

El sistema de tarjetas de Mayor es el que más se utiliza corrientemente y se basa en el mantenimiento de una tarjeta de Mayor para cada cliente, generalmente con un saldo corriente que se obtiene a partir de los cargos por ventas y abonos por pagos. Las fuentes de registro aparecen especificadas en una columna de referencia. Al final de cada período contable se realiza un balance de comprobación de las cuentas individuales que se compara con la cuenta de control del Mayor General.

En el sistema de archivo de facturas al descubierto, las cuentas por cobrar aparecen representadas por un archivo de copias de todas las facturas impagadas, generalmente agrupadas por clientes, y a veces por fecha de venta o de vencimiento. Al final de cada período se totalizan y ajustan todas las cantidades del archivo correspondientes a facturas impagadas con el saldo del Mayor General.

Aunque la utilización de un sistema de archivo de facturas al descubierto permite reducir los costos administrativos, no debería emplearse a no ser que pueda ejercerse un control físico suficiente sobre el archivo. El acceso a éste debería quedar limitado al mínimo número de individuos. Estos son los que pueden conceder créditos; los agentes de ventas y otros individuos que puedan necesitar información de las facturas deben obtenerla de copias de las mismas que no sean las que están en el archivo. Es necesario también ejercer un control estricto sobre las facturas que se introducen en el archivo y las que se eliminan debido a pagos o ajustes de las mismas.

El trabajo administrativo necesario para registrar y controlar las operaciones de cuentas por cobrar se ve considerablemente reducido si se emplean máquinas de registro en los libros. El control contable se mantiene en una forma similar en los sistemas manuales. Los sistemas de proceso de datos funcionan a gran velocidad y proporcionan la mayor exactitud debido a que se eliminan muchas de las operaciones necesarias en otros sistemas. En un sistema cíclico, se efectúa la transcripción de la información a partir de documentos fuentes de ventas, devoluciones de mercancías, descuentos de cajas y cobros, para convertirlos en tarjetas perforadas, o introducirlos directamente en el registro de cinta o disco magnético y mediante operadores, exploradores o lectores ópticos, permiten su registro en las cuentas de clientes.

El control contable de los datos preparados por ordenador sólo puede ejercerlo el departamento de cuentas por cobrar. Este consiste en la conciliación de los totales obtenidos en el centro de proceso de datos. La aplicación de cobros es un cuello de botella que se produce en muchos sistemas de proceso informático de cuentas por cobrar cuando, debido a la falta de información incluida en el pago, el ordenador no puede determinar qué factura es la pagada. Así, cada partida que se pague debe identificarse manualmente antes de que pueda ser procesada por el ordenador. Algunas empresas han puesto en marcha programas de aplicación de efectivo completamente automáticos. Es posible, mediante un análisis de los hábitos de pago del cliente y empleando las facultades lógicas del ordenador, hacer corresponder con gran exactitud todos los cobros sobre cuentas al descubierto en su registro de cuentas por cobrar guardado en cinta magnética.

Entre las ventajas de los sistemas de proceso de datos se incluyen:

1. El ahorro de costo.
2. Una mayor exactitud.
3. Un envío más rápido de recibos a los clientes.
4. La aplicación imparcial de efectivo (especialmente en los que se refiere a descuentos).
5. La obtención más rápido de las remesas de los clientes.
6. Confección de recibos más claros y precisos.
7. Producción de balances de comprobación por antigüedad de saldos en relación con las cantidades establecidas.

#### **4.4.2.4 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.**

##### **4.4.2.4.1 BALANCE DE COMPROBACIÓN.**

El primer paso en la auditoría de cuentas por cobrar es obtener o preparar un balance de comprobación de las cuentas auxiliares de cuentas por cobrar. El balance de comprobación puede efectuarse en la fecha del balance general o en la correspondiente a la confirmación y preferentemente el personal del cliente debería ser el encargado de

prepararlo. En el caso de que se disponga de un ordenador, es mejor obtener un informe impreso.

Cuando el cliente prepare el balance de comprobación, el auditor debería revisar las sumas verticales y horizontales, a modo de comprobación, y conciliar el total con el saldo de la cuenta de control del Mayor General. El alcance de las pruebas dependerá de la suficiencia del control interno sobre las cuentas por cobrar. Puede eliminarse el cálculo de los totales en los impresos de un ordenador cuando los controles del centro de proceso de datos del cliente hayan sido revisados y verificados por separado y el auditor considere que puede fiarse de la exactitud matemática de los informes preparados por el ordenador. Si existe una diferencia entre la cuenta de control y el total de las cuentas individuales, debería comunicarse al cliente, los empleados del cliente y los del auditor deberían detectar la diferencia. Donde exista una diferencia y el control interno sea débil, el auditor debería considerar la posibilidad de que exista un fraude, especialmente el saldo de la cuenta de control es superior al total de las cuentas individuales.

El auditor debería comprobar la adecuación de las cifras y la clasificación de cuentas por fechas de vencimiento en el balance de comprobación efectuando un seguimiento, a modo de verificación, de los nombres, direcciones y cantidades, hasta llegar a los datos fuente correspondiente. Una vez más la suficiencia del control interno determina el alcance de las pruebas. Al revisar las cuentas auxiliares u otros documentos fuente, el auditor debería mantenerse atento para ver si existen cargos, abonos o saldos inusuales y anotar tales partidas para una posterior revisión. En la verificación de las cantidades del balance de comprobación, es importante que el auditor efectúe un seguimiento desde éste hasta las cuentas individuales u otros documentos fuente, por dos razones:

1. El propósito de la verificación es probar que todas las cantidades del balance se corresponden con cuentas reales en los auxiliares.
2. Si existen irregularidades, es más probable que la cuenta de control de cuentas por cobrar aparezca sobrevalorada antes que infravalorada.

El auditor, como parte del trabajo que afecta al balance de comprobación, debería obtener la información pertinente de la segregación de cuentas, si es

significativa, en el balance general, mediante saldos acreedores, cuentas resultantes de operaciones no comerciales, cuentas por cobrar a directivos, empleados, accionistas importantes y empresas afiliadas, depósitos o adelantos y cuentas que están garantizadas o han sido depositadas como fianza.

#### **4.4.2.4.2 CONFIRMACIÓN DE CUENTAS POR COBRAR.**

La confirmación de cuenta por cobrar constituye probablemente el procedimiento más importante de este tipo de auditoría. El procedimiento de confirmación proporciona una verificación de la eficacia de control interno y la existencia de las cifras efectivas correspondientes a las cuentas por cobrar. El auditor externo que expresa una opinión sin haber hecho uso de las mismas debe tener en cuenta que tiene el deber de justificar la opinión expresada.

La confirmaciones de las cuentas por cobrar requiere una comunicación directa con los deudores, bien sea durante o después del período objeto de auditoría, la fecha de confirmación, método de solicitud de la misma y el número de confirmaciones que se ha de solicitar vienen determinados por el auditor externo. Asuntos como la eficacia del control interno, la posibilidad de que existan disputas, equivocaciones o irregularidades de las cuentas, la probabilidad de que las solicitudes sean consideradas o de que el deudor pueda confirmar la información solicitada y la materialidad de las cuentas involucradas son factores que debe considerar el auditor a la hora de seleccionar la información que ha de solicitar y la forma de confirmación, así como el alcance y la oportunidad de los procedimientos de confirmación.

En casos excepcionales, como en la periodificación de la auditoría, podría ser practicable o imposible que el auditor obtenga una confirmación de los saldos de cuentas por cobrar. En tales casos, si el auditor puede obtener esta confirmación mediante procedimientos alternativos, no existe una limitación significativa sobre el alcance de su trabajo y no es necesario que el informe emitido haga referencia a la omisión del procedimiento o empleo de reprocedimientos alternativos, no existe una limitación significativa sobre el alcance de su trabajo y no es necesario que el informe emitido haga

referencia a la omisión del procedimiento o empleo de procedimientos alternativos. Sin embargo, cuando el cliente imponga restricciones que limiten considerablemente el alcance de la auditoría, el auditor debe por lo general renunciar a emitir una opinión sobre los estados financieros.

El Programa de Auditoría de cuentas por cobrar visto en su conjunto tal y como lo utilizan los auditores externos se ajustaba a los procedimientos generalmente aceptados para un examen de los estados financieros, aunque la confirmación de las cuentas no estaba incluida en el programa. Sin embargo, los hechos de este caso demuestran la utilidad de la emisión de circulares y la sabiduría de los profesionales al adoptar posteriormente la confirmación de cuentas por cobrar como un procedimiento obligatorio, donde sea practicable y razonable y donde la cantidad total de cuentas por cobrar represente una porción significativa de los activos corrientes o del activo total de una empresa.

Concretamente, nuestra opinión es que los procedimientos de auditoría relacionados con la confirmación de cuentas por cobrar, que, acto previo a nuestro criterio, se había considerado como pasos opcionales optativos, debería, de acuerdo con las resoluciones ya adoptadas por las diversas sociedades de contabilidad, ser aceptadas como procedimientos normales de auditoría en relación con la presentación de estados financieros completos responsables para los inversores. (Ver anexos No 1 y 2).

- **Alcance.** El auditor, basándose en su revisión del control interno, decide si se deben confirmar todas las cuentas o únicamente parte de las mismas. Puede emplear el muestreo estadístico para efectuar una selección de las cuentas que se han de confirmar o puede emplear un método no estadístico para seleccionar una muestra de auditoría. Debería plantearse la cuestión de confirmar todas las cuentas si el control interno no es satisfactorio, si se sospecha la existencia de fraude o si el número de cuentas es pequeño y forman una parte importante del activo de la empresa.

Pueden mantenerse unos archivos de cuentas por cobrar constituidos por facturas (archivos de facturas al descubierto o de ordenador). En consecuencia, el auditor podría escoger la confirmación de las facturas individuales.

Los métodos de muestreo estadístico resultan especialmente útiles en la selección de facturas individuales para su confirmación. Al seleccionar una muestra, el auditor debe asegurarse de que tiene acceso al conjunto de la población. Además de la muestra estadística o representativa, podría solicitarse también confirmaciones de los siguientes tipos de cuentas:

- Cuentas con saldos elevados.
- Cuentas vencidas.
- Cuentas con saldo nulo o acreedor.
- Cuentas canceladas durante el período actual.
- Cuentas cuyo cobro se considera cuestionable.
- Otras cuentas de carácter inusual.

El auditor puede considerar especialmente útil el empleo de software de auditorías o preparar su propio programa de ordenador para seleccionar estadísticamente las cuentas o facturas que se han de confirmar.

- **Forma.** Existen dos tipos básicos de solicitudes de confirmación La positiva y la negativa. La forma positiva solicita al deudor que notifique directamente al auditor si la información es correcta o no, mientras que la negativa solicita una respuesta únicamente si la información es incorrecta. De elegir la forma positiva, deberían enviarse solicitudes posteriores si es necesario, si se utiliza la negativa la no obtención de respuesta puede suponerse indicativo de que la información es correcta.

Es preferible utilizar la forma positiva cuando exista un pequeño número de cuentas de relativa importancia o cuando parezca existir una probabilidad algo superior a la normal de que aparezcan polémicas, equivocaciones o irregularidades en las cuentas. La forma negativa es aceptable en la mayoría de los casos y es la que se emplea con mayor frecuencia. Sin embargo la forma negativa no debería emplearse en aquellos casos donde probablemente no se tendrá en cuenta, esto es, respecto a las cuentas por cobrar con la administración central y muchas organizaciones de minoristas.

- **Procedimientos.** Una vez que se hayan seleccionado las facturas o cuentas que se han de confirmar deberían seguirse los procedimientos expuestos a continuación. Estos son importantes y la no adhesión a los mismos podría invalidar el trabajo de confirmación. A no ser que se indique lo contrario, esos procedimientos se aplican tanto a la forma de confirmación positiva como a la negativa.

1. Deben compararse las solicitudes de confirmación y extractos o facturas que se han de enviar con el balance de comprobación de las cuentas por cobrar, para determinar si contiene toda la información necesaria, como el nombre y dirección del deudor y la cantidad a cobrar o con otros archivos de nombres y direcciones si no se tiene toda la información necesaria.

2. El auditor debe mantener control sobre las cuentas y los extractos desde el momento en que seleccionan las cuentas para su confirmación hasta que se envían las solicitudes de confirmación y extractos.

3. Deberían efectuarse un registro de las cuentas seleccionadas para su confirmación. En el caso de solicitudes positivas, el auditor podría conservar dos duplicados de las solicitudes de confirmación, indicar que cuentas se han escogido para su confirmación en el balance de comprobación de cuentas vencidas o preparar una hoja de trabajo donde se muestre el nombre, dirección y saldo de la cuenta del cliente. En el caso de solicitudes negativas, es suficiente guardar una copia del balance de comprobación o una cinta de maquina registradora.

4. Si las solicitudes de confirmación son numerosas deben numerarse secuencialmente y emplearse los mismos números en el registro descrito anteriormente. Este procedimiento facilita el seguimiento de las contestaciones.

5. Debe constatarse la dirección del auditor en los sobres empleados para enviar las solicitudes de confirmación. Esto puede lograrse empleando sobres impresos del auditor o bien sobres del cliente estableciendo un espacio de delineación para marcar el nombre y dirección de este y añadir los del auditor.

6. Si las cuentas por cobrar se confirman antes de la fecha del balance de situación, es necesario revisar las operaciones en las cuentas de control entre las fechas de

confirmación del balance. Deben revisarse las cuentas con fecha del balance general para comprobar si existen saldos elevados o cambio significativos en el saldo desde la fecha de confirmación, por si el auditor pudiera considerar necesaria la confirmación de tales cuentas u otras formas de justificación con fecha del balance general.

#### **4.4.2.4.3 COBRABILIDAD DE LAS CUENTAS A COBRAR.**

**Objetivos de cobrabilidad.** El interés fundamental de los auditores al revisar las cuentas por cobrar es determinar que estas existen. También deben ocuparse de si se cobran realmente o no. El auditor debe determinar la cobrabilidad de las cuentas con el fin de asegurarse de qué tan suficiente es la reserva en concepto de pérdidas potenciales por deudas incobrables. Una confirmación satisfactoria de las cuentas por cobrar no permite asegurarse de que estas realmente se cobraran. Para determinar la cobrabilidad, deben emplearse otros procedimientos de auditoría.

El auditor tiene dos misiones fundamentales:

1. Que todas las cuentas consideradas incobrables a final de año, hayan sido canceladas o se haya hecho una provisión para ellas.
2. Que la provisión en concepto de cuentas dudosas sea suficiente para reducir las cuentas por cobrar del balance general a la cantidad que se espera cobrar realmente.

**Características de las cuentas dudosas e incobrables.** Existe un cierto número de indicaciones de que una cuenta puede ser dudosa o incobrable. Entre estas se encuentran las siguientes:

- Las condiciones de crédito se han ignorado continuamente.
- Los pagos se hacen a cuenta, pero el saldo aumenta continuamente.
- Una partida antigua se ha pagado únicamente en parte, mientras que las más recientes se han pagado íntegramente.
- Se ha detenido la concesión de crédito y no se han efectuado cobros recientemente.
- Un cliente que solía pagar en efectivo lo hace ahora por medio de letras.
- Existen cantidades vencidas correspondientes a exempleados.

- El cobro esta prohibido por el estatuto de limitaciones.
- Existe una correspondencia desalentadora.

Se pueden explorar las cuentas realizando un análisis de la antigüedad de las cuentas preparado para al menos una parte de ellas. Debe observarse que una exploración completa de las cuentas es menos importante cuando existen muchas de ellas al descubierto que cuando hay pocas. A medida que se aumenta el número de cuentas, el auditor tiene a fiarse más de los análisis estadísticos y procedimientos seguidos en la concesión del crédito.

#### **4.4.2.5 PRESENTACIÓN EN LOS ESTADOS FINANCIEROS.**

Generalmente las cuentas por cobrar aparecen en el balance general como cuentas por cobrar menos provisión por cuentas incobrables. Si no se proporcionan informaciones adicionales, el usuario de los estados financieros estará en su derecho para hacer los siguientes supuestos:

1. Que todas las cuentas por cobrar se originaron a partir de operaciones externas con terceros y no de transacciones con directivos, empleados o filiales.
2. Que únicamente se incluyen las cuentas por cobrar resultantes de operaciones comerciales normales con los clientes.
3. Que se ha hecho una provisión para las potenciales pérdidas y que, por lo tanto, se espera convertir en efectivo la cantidad íntegra facilitada.
4. La cantidad que se convertirá en efectivo se percibirá en el plazo de un año o en el plazo de un ejercicio completo si este tiene una duración superior a un año
5. Que la empresa es propietaria de la integridad de las cuentas por cobrar, no existiendo gravámenes pudientes sobre las mismas ni obligaciones de contingencias en concepto de cuentas por cobrar descontadas.
6. Que no se han compensado partidas del pasivo mediante cuentas por cobrar.

Cualesquiera cantidades sustanciales de cuentas por cobrar que no puedan incluirse debidamente en las cuentas de clientes deben aparecer por separado en el balance general. Entre los ejemplos de cuentas por cobrar que deben aparecer por separado si su importe significativo se encuentra:

1. Las letras y efectos aceptados.
2. Las letras y cuentas por separado.
3. Cuentas por cobrar de filiales y compañías asociadas.
4. Cuentas por cobrar de directivos, consejeros y accionistas importantes.
5. Saldos acreedores en las cuentas por cobrar.
6. Cuentas por cobrar resultantes de operaciones extraordinarias, es decir, venta del activo fijo.

Aquellas cuentas cuyo cobro se espera realizar durante el ejercicio normal se clasifican como activos corrientes en el balance general, de acuerdo con las Normas de Contabilidad y aparecen en el balance general directamente después de los apartados de efectivo y equivalentes. Aquellas cuentas cuyo cobro no se prevea durante el ejercicio normal debería clasificarse como activos no corrientes.

Las cuentas por cobrar deberían aparecer en el balance general según su valor realizable estimado. Las provisiones de valoración de activo, como las provisiones de cuentas por cobrar se deducirán del activo o partidas de activo con las que estén relacionadas las provisiones, dándose debida cuenta de las mismas. A continuación se presentan varias presentaciones posibles:

1. Las cuentas por cobrar pueden aparecer en el balance general según su importe bruto mostrando la provisión como una deducción.
2. Las cuentas por cobrar pueden mostrarse en el balance general según su importe neto con la cantidad en concepto de provisión incluida en la línea correspondiente.

Otras provisiones deberían aparecer en forma similar, pueden combinarse con la provisión por cuentas incobrables si se indica debidamente en la línea correspondiente del balance. En los descuentos anticipados, gastos financieros e intereses incluidos en el valor nominal de cuentas por cobrar se consideran una deducción de las cuentas correspondientes.

#### **4.4.2.6 INFORMES DE LOS CONTADORES.**

##### **Información Exigida.**

El auditor puede presentar información (esto es, material adicional explicativo) aunque no sea necesario para una presentación adecuada junto con los estados financieros básicos. Entre los ejemplos de tales materiales se encuentran la (el):

1. Lista de letras por cobrar.
2. Lista de deudores importantes indicando el nombre y el saldo deudor.
3. Resumen de cuentas de clientes y contratos clasificados por fecha de entrada en vigor o de vencimiento.
4. Realización o conversión en una fecha específica.
5. Existencia de deudas incobrables, ratios de cobro y cambios en la provisión por cuentas incobrables.
6. Condiciones de la venta.
7. Concentración de cuentas por cobrar en un pequeño número de cuentas.

Normalmente no se hace referencia a este material ni forma parte del informe estándar resumido del auditor, ya que por lo general no es necesario incluirlo en una presentación adecuada de la posición financiera o de resultados de las operaciones. Este informe tiene el mismo objetivo que su informe sobre los estados financieros básicos: describir claramente el carácter de su examen y el grado de responsabilidad, si existe, que asume. En aquellos casos que el auditor presente un informe extenso, el material complementario deberá aparecer en un párrafo aparte.

#### **4.4.2.7 MUESTREO ESTADÍSTICO DE LAS CUENTAS A COBRAR.**

La aplicación del muestreo estadístico a la auditoría de cuentas por cobrar tiene lugar fundamentalmente en el área de las pruebas sustantivas, por ejemplo:

1. Confirmación de cuentas por cobrar.
2. Pruebas sobre el balance de comprobación de cuentas clasificadas por su antigüedad.
3. Pruebas sobre ventas y envíos para comprobar si el costo de operaciones esta debidamente registrado.

4. Selección de cuentas para llevar a cabo su verificación cuando no sea práctico efectuar una confirmación de las cuentas por cobrar y se empleen procedimientos alternativos, como su cobro, referencia a los documentos originales, etc.

En general, la utilización del muestreo estadístico puede contribuir a reducir la cantidad de trabajo de auditoría necesario, permitiendo a la vez llegar a conclusiones positivas sobre la población de cuentas por cobrar.

### **Tipos de enfoque**

Normalmente, en la auditoría se suele encontrar uno de estos dos tipos de enfoque estadístico: el muestreo por estimación y el muestreo por atributos o descubrimientos. El muestreo por estimación permite al auditor expresar que tiene una confianza del R por ciento de que la población de cuentas por cobrar no presenta un error superior al más o menos por ciento del valor nominal. Por otro lado, el atributo estadístico permite al auditor manifestar que tiene una confianza del R por ciento de que la frecuencia de errores en la población (por ejemplo, ventas o envíos indebidamente registrados, etc.) no es superior al P por ciento. (R = nivel de fiabilidad y P = límites de precisión escogidos). Entre las técnicas de selección de muestras de una población de cuentas por cobrar que emplean los auditores se incluyen las agrupadas por clases o muestras de probabilidad, proporcional al tamaño en las que la selección se basa en el valor nominal de las mismas.

### **4.4.2.8 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.**

Los procedimientos de auditoría empleados para las cuentas por cobrar son, por lo general, también aplicables a las letras. Los auditores deben obtener una lista de las mismas preparada por el cliente. La lista debería facilitar información detallada de cada letra. El auditor debe comprobar los subtotales y totales de la lista procediendo a conciliar los totales con la cuenta o cuentas de controles del Mayor General. Debe cotejar también la lista con las cuentas individuales u otros registros detallados y con las letras reales. Al comprobar la lista, el auditor debe identificar los siguientes tipos de letras:

1. Letras renovables.
2. Letras vencidas.
3. Letras correspondientes a deudores no comerciales, esto es, letras de empleados, directivos, consejeros, accionistas y filiales.

Si los procedimientos de auditoría se llevan a cabo antes de la fecha del balance de situación, el auditor debe revisar las operaciones de intervención. En estos casos debería revisar también los listados correspondientes a la fecha del balance general para determinar si se debe proceder a la reclasificación de algunas letras y si existen algunas nuevas con un importe elevado que deban ser confirmadas. Deben examinarse las operaciones correspondientes a letras por cobrar para verificar la legitimidad de las mismas. Debe determinarse la cobrabilidad de las letras y ejecutarse los pertinentes procedimientos de confirmación.

**Revisión y confirmación.** La revisión de las letras y cualquier suma colateral tiene una importancia vital. El auditor, mediante la revisión física de las mismas, puede determinar si se han vendido, descontado o dando como prenda alguna de ellas. Preferiblemente deben revisarse las letras y cualquier colateral asociada a la vez que se precede al recuento del disponible y a la revisión de los valores bursátiles. Tal procedimiento elimina la posibilidad de convertir las letras, una vez hayan sido contadas, en metálico, con el fin de mitigar una deficiencia de efectivo. Deberían compararse las letras reales con los registros del cliente, esto es, el registro de letras. Los endosos de la letra pueden indicar la conversión temporal y deben investigarse. Sería conveniente examinar las fechas de vencimiento para determinar si la clasificación es correcta.

Debería solicitarse a los libradores de las letras la confirmación de las mismas, incluyendo las letras descontadas, cedidas con recurso o entregadas como fianza. Para aquellas que estén bajo la custodia de otras partes en el momento de la inspección, deberían enviarse solicitudes de confirmación no solamente al librador, sino también al titular actual. El auditor debería averiguar por que hay letras bajo custodia de terceros, si es para que efectúen el cobro de las mismas o como colateral de un préstamo. Debería aplicarse procedimientos alternativos, como el examen de la evidencia de un pago

posterior, a aquellas para las que no se hayan recibido respuestas a las solicitudes de confirmación positivas.

**Determinar la cobrabilidad.** El auditor debe estudiar la viabilidad de cobro de las letras por las mismas razones que en el caso de las cuentas por cobrar.

Debe investigar el origen de las letras por cobrar y determinar las normas del cliente respecto a la aceptación de letras correspondientes a cuentas vencidas y respecto a las renovaciones de las mismas. Debe comentarse su viabilidad de cobro con el cliente y revisar los archivos de créditos en el caso de letras de importes elevados, renovadas y vencidas. Debería asegurarse de que las renovaciones de letras se indiquen satisfactoriamente y de si han existido cobros o cancelaciones de letras durante el período que va de la fecha del balance de situación a la del informe. Debería estudiar el control existente sobre las letras canceladas por incobrables y llevar a cabo una revisión de las canceladas en periodos anteriores.

**Clasificación en el balance general.**

Con frecuencia se combinan las letras de cambio y efectos comerciales aceptados con las cuentas por cobrar, en la presentación de estas partidas en los estados financieros, en una sola línea como cuentas y letras por cobrar. Esto es aceptable siempre que el importe correspondiente a ellas no sea muy significativo. Si el importe correspondiente a letras es elevado, deben mostrarse en una línea separada, o el importe de las mismas debería aparecer entre paréntesis. En la sección de cuentas por cobrar en los estados financieros, pueden encontrarse ejemplos de estas tres formas de presentación. Si no se combinan las letras aceptadas con las cuentas por cobrar, pueden mostrarse por separado o juntas.

Las letras no comerciales cuando representen una cantidad importante, no deberían aparecer junto con las letras. La clasificación de las letras como corrientes o no corrientes debe efectuarse con minuciosidad.

**4.4.2.9 PROGRAMA DE AUDITORIA.**

**Pruebas de Cumplimiento**

Procedimiento	Hecho Por	Refe- rencia
1. Obtener conocimiento del control interno sobre los efectos por cobrar y las ventas.		
2. Evaluar el riesgo de control y diseñar pruebas de cumplimiento adicionales para las cuentas por cobrar .		
3. Realizar pruebas adicionales a los controles para aquellos controles que los auditores piensan considerar para soportar su nivel evaluado y planificado del riesgo de control, como: a) Examinar aspectos significativos de una muestra de transacciones de ventas. b) Comparar una muestra de documentos de despacho con las facturas de ventas respectivas. c) Revisar el uso y autorización de las notas de crédito. d) Conciliar las cuentas de las cajas registradoras y los tickets de ventas seleccionados con los diarios de ventas.		
4. Reevaluar el riesgo de control y modificar las pruebas sustantivas para las cuentas por cobrar y las ventas.		

**Pruebas Sustantivas**

5. Obtener balance de prueba de la cartera por edades de las cuentas por cobrar comerciales y análisis de otras cuentas por cobrar y conciliar con mayores.		
6. Obtener análisis de documentos por cobrar e interés respectivo.		
7. Inspeccionar documentos disponibles y confirmar aquéllos que no están disponibles.		

8. Confirmar cuentas por cobrar con deudores.		
9. Revisar el corte e fin de año de los documentos por cobrar y recaudo de intereses.		
10. Realizar procedimientos analíticos sobre los documentos por cobrar y recaudo de intereses.		
11. Verificar si existe algún interés ganado sobre los documentos por cobrar e intereses acumulados por cobrar.		

**4.4.2.10 CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO**

PREGUNTA	SI	NO	COMENTARIOS
1. ¿Se supervisa enérgicamente el cobro de las cuentas por cobrar pendientes?			
2. ¿Se determina la rotación de las cuentas por cobrar?			
3. ¿Se han establecido procedimientos eficaces para cuentas por cobrar vencidas? Obtenga evidencia de: ♦ Llamadas telefónicas para recordar deuda. ♦ Envío de recordatorio cordial de pago. ♦ Preparación de carta de cobro.			
4. ¿Ha considerado la compañía diferentes opciones para disminuir las cuentas por cobrar? Tales como: ♦ Pagar las comisiones por venta al momento de cobrar las cuentas. ♦ Crear un ciclo de facturación de por lo menos dos veces al mes. ♦ Apresurar el envío de las facturas con montos significativos. ♦ Cobrar intereses o multas por atrasos?			
5. ¿Se envían estados de cuenta mensualmente a los			

clientes?			
6. ¿Existen clientes especiales a los cuales no se les envía estados de cuentas?			
7. ¿Posee acceso al efectivo el empleado responsable del envío de las facturas y es independiente al personal de cuentas por cobrar?			
8. ¿Son investigadas las discrepancias reportadas por los clientes por el responsable del envío de las facturas?			
9. ¿Son aprobadas las eliminaciones de cuentas malas por un oficial diferente al gerente de crédito y al responsable del registro de las cuentas por cobrar?			
10. ¿Existen límites de crédito establecidos? Detalle partidas que excedan los límites de crédito			
11. ¿Son las notas de crédito prenumeradas?			
12. ¿Son las cuentas de empleados listadas y revisadas periódicamente?			
13. ¿Posee la compañía procedimientos para confirmar las cuentas por cobrar periódicamente?			
14. ¿El Auxiliar Cuenta por Cobrar es conciliado mensualmente con su cuenta del mayor general?			
15. Está restringido al cajero, el acceso al mayor de cuenta por cobrar?			
16. ¿Son los límites de crédito revisados periódicamente?			
17. ¿Existen balances negativos en las cuentas por cobrar? Si es afirmativo detalle e investigue procedencia.			
18. ¿Existen cuentas por cobrar de ex-empleados? ,Si la respuesta es afirmativa detalle.			
19 ¿Ha determinado la compañía cuándo sus clientes más importantes pagan sus cuentas y ha hecho su mayor			

esfuerzo para enviarles a ellos las facturas antes de que lleguen esas fechas?			
20. ¿Se han otorgado nuevos créditos a clientes con antecedentes que indican que son morosos?			
21. ¿Existen condiciones de pago que van más del tiempo fijado o establecido para el cobro de las facturas?			
22. ¿Se efectúa una verificación de los precios establecidos con los fijados en las facturas y cotizaciones?			
23. ¿Son realizados descuentos por pronto pago o sobre volúmenes de ventas?			
24. ¿Es responsable la compañía de mercancías despachadas y deterioradas en el traslado al cliente?			
25. ¿Debe la compañía enviar las mercancías vendidas al cliente y listar casos recientes?			
26. Existen notas de crédito por desperfecto o daño de la mercancía?			
27. ¿Las cantidades acreditadas a la cuenta del cliente son calculadas correctamente, y si tuvieron descuentos fueron considerados los mismos?			
28. ¿Se verifica que las cantidades devueltas fueron recibidas en los almacenes y se le dio entrada en los libros de contabilidad?			
29. ¿Fue registrado el crédito en el auxiliar de clientes?			
30. ¿Se verifican que las ventas al crédito son registradas en el periodo al cual corresponde, y que el mismo es verificado por un personal diferente del facturador?			

### **4.4.3 INVENTARIOS.**

#### **4.4.3.1 DEFINICION**

El término comprende aquellos bienes tangibles que:

- Se poseen para ser vendidos, sean estos comprados o producidos.
- Que están en proceso de producción y/o instalación, los que al finalizarse estarán disponibles para la venta.
- Que serán consumidos en el proceso de producción y/o instalación como materia prima y suministro.

#### **4.4.3.2 OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA.**

Se ha equiparado la contabilidad a un proceso continuo donde se registran los cambios y movimientos a lo largo del ejercicio como una imagen instantánea tomada a intervalos. Si esta imagen se ajusta a la realidad, lo más difícil de todo es enfocar los inventarios. Hay varias cuestiones que contribuyen a la claridad y adecuación de la imagen del inventario:

- 1) los controles deben ser buenos (unos buenos controles minimizan la confusión, pues debido a esta se producen con frecuencia equivocaciones y errores);
- 2) se deben hacer y resumir unos recuentos adecuados, y
- 3) deben emplearse unos métodos fiables y consistentes para determinar la valoración del inventario.

Por supuesto, existen unos objetivos de auditoría operacional que tienen interés para los auditores. ¿Existe una buena gestión de inventario en lo que respecta al tamaño de la inversión? ¿Se mantienen los costos de mantenimiento y manipulación en unos niveles mínimos? Fundamentalmente, los objetivos de todos los auditores están enfocados hacia una presentación adecuada de los inventarios en el balance general y en la cuenta de resultados.

#### **4.4.3.3 INVENTARIO FÍSICO.**

##### **Fecha de realización del inventario.**

Cuando el sistema de contabilidad de una empresa es tan elemental que la cantidad de existencias se conoce únicamente cuando se llevan a cabo los recuentos físicos y se procede a la evaluación del inventario, no existe apenas otra alternativa que realizar dichos recuentos en una fecha próxima al final del ejercicio. Las empresas que disponen de unos buenos sistemas de contabilidad facilitan el cierre de cuentas de final de ejercicio realizando el recuento a una extrapolación del mismo varios meses antes, basándose durante el período preliminar al final del ejercicio en el cargo de las entradas según el costo y efectuando las ventas según costos estándar u otros costos establecidos. El auditor debe insistir en que el recuento físico o la extrapolación se lleve a cabo en una fecha próxima al final del ejercicio, a no ser que la estimación de costos de inventario y la contabilización del mismo pueda proporcionar unos resultados fiables y puedan verificarse suficientemente las operaciones intermedias.

##### **Instrucciones para el inventario físico.**

Si se pretenden obtener unos resultados fiables, la empresa y los auditores deben dedicar mucho tiempo y reflexión al formular los planes para realizar el inventario anual. Es conveniente que previamente el auditor compruebe que la planificación se esta desarrollando debidamente, ya que si durante el proceso de recuento no existe un control estricto y si las descripciones de los artículos son poco claras y convincentes, el auditor podría no tomar los resultados como base.

Lógicamente, la realización del recuento de inventario debería tener un lugar bajo la supervisión general del contador general, que es el más interesado en la exactitud de los estados financieros de la empresa. El personal conoce bien las existencias y es el que mejor puede identificar los artículos al efectuar el recuento. Por lo tanto, un procedimiento ideal consistiría en coordinar el trabajo de los departamentos. Para efectuar el recuento, es obligatorio que el encargado de la bodega no intervenga en los recuentos llevados a cabo en su propia área.

El empleo de unos métodos de almacenamiento idóneos permite efectuar unos recuentos de inventario sin problemas. Si se arreglan las bodegas de artículos, se juntan los similares y se limpian las áreas de expedición y recepción, el recuento será más rápido y será más fácil evitar su repetición. En un área de inventario bien arreglada, el auditor puede llevar a cabo rápidamente los recuentos de pruebas y comprobar visualmente que en ellos se han incluido todos los artículos. No obstante, antes de proceder a realizarlos se deben etiquetar y separar los productos deteriorados y obsoletos y los materiales de inferior calidad.

### **Movimiento mientras se efectúa el recuento.**

Para facilitar un recuento exacto, debe interrumpirse todo movimiento sustancial de inventario. Si es viable, notificar a los proveedores que cesen las entregas durante ese período y pedir a los clientes que soliciten cantidades suficientes por adelantado para poder subsistir durante el. Sin embargo, no es difícil encontrarse con una empresa que utilice el período de recuento del inventario para ponerse al corriente en lo que respecta a deficiencias de suministro e inventarios desequilibrados, mientras se lleva a cabo el mismo. Además tienen lugar entregas y recepciones de emergencia de forma inevitable. El auditor debe esperar que ocurran variaciones en los planes de recuento y prepararse para salir adelante. Por lo general es conveniente contar con la asistencia adicional de una persona que se encargue de esta tarea durante el recuento para poder hacer frente a cambios imprevistos en los planes y efectuar un seguimiento de los movimientos no programados de inventarios.

### **Control de las etiquetas.**

Es muy importante establecer un control suficiente de las etiquetas de recuento. Deben estar numeradas secuencialmente y tener colores y bandas identificativas para los diversos tipos de recuentos. Debe asignarse a una persona el control de etiquetas y ésta debe efectuar un registro de la serie de etiquetas entregadas a los diversos equipos.

Las etiquetas no utilizadas deben devolverse al control y los auditores llevar a cabo la inspección de las mismas. Puesto que el auditor y sus asistentes no pueden

acompañar a cada uno de los equipos de recuento, el control de etiquetas es de suma importancia para la validez de esta verificación.

#### **4.4.3.4 ERRORES CORRIENTES EN LA COMPILACIÓN.**

A continuación se presentan algunos de los errores más corrientes que el auditor debe prevenir en la compilación del inventario físico:

1. Nombre, tamaño o medida incorrectos en la etiqueta de recuento.
2. Identificación incorrecta, o no indicación de la fecha de vencimiento, en la etiqueta.
3. La unidad de medida listada en la etiqueta es incorrecta. En la planificación de inventario deben establecerse las reglas o unidades de medida que se han de emplear para artículos concretos; si no es así, es posible que los contadores utilicen la unidad mostrada en la caja mientras que en los registros de inventario se emplea otra unidad. Por ejemplo: utilización de docenas, cantidad de pastillas físicas por unidad.
4. Aplicación errónea de los precios unitarios; el precio puede ser unitario, por cada cien unidades.
5. Errores en los totales. Todos los inventarios, bien procesados a mano o mediante ordenador, deberían verificarse dos veces, una vez siguiendo la secuencia corriente y la segunda el número de etiqueta. Lo primero es importante para la dirección, para que pueda conocer en todo momento qué cantidad o cifra de inventario forma parte de piezas o series de piezas concretas. El segundo es importante para el auditor, para que pueda cotejar los recuentos con el resumen de inventario y comprobar si existe una inclusión errónea de artículos en este último.

#### **4.4.3.5 FRAUDES QUE AFECTAN A LOS INVENTARIOS.**

Los auditores, al examinar los inventarios, deberían tener presente que existe la posibilidad de que se produzca un fraude. Los fraudes que afectan a los inventarios pueden ir desde los robos menores a grandes sumas. Si las cargas provocadas por un desfaldo no puedan eliminarse de los gastos u ocultase mediante beneficios no notificados o eliminarse mediante la indicación de una cantidad de efectivo inferior a la

real o rellenos en las cuentas por cobrar, esto podría dar como resultado unos inventarios sobrevalorados.

Dado que frecuentemente se llevan a cabo inspecciones minuciosas del efectivo y sus cuentas, así como de las cuentas por cobrar, los inventarios representan un lugar de refugio relativamente más seguro que ellos para la ocultación de un fraude. En muchas empresas el recuento de todas las existencias tiene lugar una sola vez al año. Por lo tanto, los errores y variaciones de un ejercicio completo pueden acumularse antes de que se identifiquen conjuntamente y puedan eliminarse como un solo valor equivalente a la diferencia de final de ejercicio entre los inventario registrados en los libros y el físico. La diferencia puede representar un conglomerado de deterioros no registrados, envíos excesivos, pérdidas por hurto, errores de registro en los libros, errores de recuento, etc., y, por supuesto, los cargos no aclarados que son el resultado de un fraude escondido en la cuenta de inventario. Los casos de fraude son ingeniados por malversadores que se enteraron de que podían inflar cuentas como las de compras de mercaderías, materias primas, gastos de flete, etc., sin ser detectados de inmediato.

#### **4.4.3.6 VALORACIÓN DEL INVENTARIO.**

##### **Verificación del sistema de costos.**

El auditor, al enfocar la valoración de las existencias, debe cerciorarse de que la empresa dispone de un sistema adecuado y suficiente para determinar el costo de los inventarios y para calcular el costo de los productos vendidos. Para llegar a una decisión a este respecto, el auditor debe buscar las respuestas a las siguientes preguntas:

1. El sistema de costos, ¿esta relacionado con los libros de contabilidad? Si no es así, ¿cómo sabe la empresa si se han incluido todos los costos y si se indican todos los cargos a las cuentas de control de inventarios?
2. ¿Han sido revisados actualmente los registros de costos para establecer los precios de acuerdo con el mercado?
3. ¿Se da parte de los cambios de diseño del producto al encargado de costos de forma que pueda revisar los costos asociados donde sea necesario efectuarlos?

4. ¿Se han excluido aquellos costos que no pertenecen explícitamente a los inventarios, como los de publicidad, etc.?
5. ¿Se han incluido todos los costos que debe tenerse en cuenta en la valoración de inventarios?
6. El sistema de costos, ¿permite identificar las variaciones específicas de costos, como las de precio y consumo?
7. ¿Se preparan de forma regular estudios de costos en decisiones del tipo fabricar o comprar a un proveedor?

A continuación se presentan pruebas sobre documentos y otras evidencias que se han de llevar a cabo para justificar las consultas e investigaciones del auditor sobre el sistema de contabilidad, registros permanentes y sobre los controles asociados con éstos. Las verificaciones deben estar coordinadas con el examen de las facturas de los proveedores, de las cuentas por pagar, etc.

1. Seleccionar y listar de los registros permanentes un número de artículos representativos de productos en los estantes por bodega. Anotar el porcentaje aproximado de inventario seleccionado para la verificación y la base de esta selección.
2. Confrontar los precios unitarios de los artículos seleccionados mediante las facturas, catálogos, documentos, etc.
3. Verificar la razonabilidad de los costos de los medicamentos comprados calculando el ratio de costos de compra real global. Si han cambiado los niveles de precios o se han revisado recientemente los estándares, podría ser necesario analizar un período más corto que el transcurrido desde el comienzo del ejercicio hasta la fecha para obtener información sobre las variaciones.
4. Consultar a los departamentos si se han dado cambios recientes en los costos de adquisición que quizá no han sido revisados.
5. Referenciar los artículos seleccionados en el paso 1 con los informes mensuales detallados, abonando las cuentas de otros inventarios existentes y comprobar si se han dado transferencias entre sucursales.

**4.4.3.7 PROGRAMA DE AUDITORIA.**

**Pruebas de Cumplimiento**

Procedimiento	Hecho Por	Refe- rencia
1. Obtener conocimiento del control interno sobre el inventario y costo de ventas.		
2. Evaluar el riesgo de control y diseñar pruebas de cumplimiento adicionales para los inventarios y costo de ventas.		
3. Realizar pruebas adicionales a los controles para aquellos controles que los auditores piensan considerar para soportar sus niveles evaluados y planificados del riesgo de control, como: a) Examinar aspectos significativos de una muestra de transacciones de compras. b) Probar el sistema de contabilidad de costos.		
4. Reevaluar el riesgo de control y modificar las pruebas sustantivas para los inventarios y costo de ventas.		

**Pruebas Sustantivas**

5. Obtener listados de inventario y conciliar con los mayores.		
6. Evaluar la planificación del cliente del inventario físico.		
7. Observar la toma del inventario físico y realizar conteos de prueba.		
8. Revisar el corte de fin de año de las transacciones de las compras y de las ventas.		
9. Obtener una copia de un inventario físico terminado, probar su precisión numérica y dar seguimiento a los conteos de prueba.		
10. Evaluar las bases y métodos de fijación de precios de inventarios.		
11. Probar la fijación de precios de inventarios.		
12. Realizar procedimientos analíticos.		

13. Determinar si hay inventarios pignorados y revisar los compromisos de compras y de ventas.		
14. Evaluar la presentación en los estados financieros de los inventarios y del costo de ventas, incluida la revelación adecuada.		

**4.4.3.8 CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO.**

PREGUNTAS	SI	NO	COMENTARIOS
1. ¿Se preparan informes gerenciales y de excepciones para controlar, entre otros puntos, los siguientes: <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Cantidades en existencia.</li> <li>◆ Existencias obsoletas o de poco movimiento.</li> <li>◆ Existencia devueltas.</li> <li>◆ Ajustes por conteos de inventario.</li> <li>◆ Modificación en los costos de reposición.</li> </ul>			
2. ¿Son las existencias sometidas a recuentos periódicos, para verificar la veracidad de las mismas?			
3. ¿Es apropiada la aprobación de todos los documentos que respaldan la recepción y transferencia de bienes de los almacenes?			
4. ¿Se realiza conciliación de las cantidades despachadas con las pérdidas y con las facturas, como forma de controlar la integridad de los costos de venta?			
5. ¿Son controlados numéricamente los informes recepción, requisiciones materiales, informes trabajos terminados; e investigados los documentos despacho y faltantes, para asegurar la valuación del renglón?			
6. ¿Se realiza el almacenaje de las existencias en un lugar seguro?			

7. ¿Existe restricción de acceso físico a las áreas de los almacenes?			
8. ¿Existe una adecuada segregación de funciones en las áreas relacionadas con las existencias y los costos?			
9. ¿Están segregadas las funciones de custodia de existencia de funciones contabilización de costos, registros de existencias y mayor general?			
10. ¿Están segregadas las responsabilidades por la supervisión de los recuentos físicos y la aprobación de los ajustes surgidos de los mismos de la custodia, despacho, adquisición y recepción de existencias?			
11. ¿El sobre-stock es un problema. Qué evidencia existe de que la inversión de inventario no es excesiva?			
12. ¿Con qué frecuencia sucede una situación de falta de stock?			
13. ¿Son las áreas físicas de almacenamiento, seguras?			
14. ¿Están los artículos colocados ordenadamente y con espacio adecuado de almacenamiento?			
15. ¿Están asignados los artículos a localidades específicas?			
16. ¿Se encuentran separadas las áreas de producción con el objetivo de impedir que los empleados dispongan de ella o la utilicen para otros fines?			
17. ¿Resultan satisfactorios los registros para determinar la existencia de la mayoría de los artículos?			
18. Utiliza la Unidad el método de valuación de inventario último en entrar primero en salir (UEPS)?			
19. ¿Cuáles son las áreas donde la compañía tiene oportunidad de computarizar los sistemas de información			

de inventario, y no lo ha realizado?			
20. ¿Está centralizada la función de recepción de mercancías?			
21. ¿Todas las mercancías son recibidas a través del Departamento de compras?			
22. ¿Está el departamento en completo orden?			
23. ¿Están los materiales y mercancías fácilmente accesibles cuando sean requeridos?			
24. ¿Son contadas las mercancías antes de ser recibidas?			
25. ¿Están los almacenes cerca del área o plataforma de recepción?			
26. ¿Está restringido el acceso a los almacenes y únicamente poseen acceso el personal encargado de la salvaguarda y custodia de los mismos?			
27. ¿Son marcadas las mercancías con la fecha de recepción, con el objetivo de determinar el período de tiempo entre la recepción y el envío a los usuarios finales?			
28. ¿Están organizados los estantes de forma sistemática, efectiva y práctica?			
29. ¿Puede decirse que en el almacén hay lugar para todo y todo está en su lugar?			
30. ¿Están apropiadamente resguardados los documentos de compras?			
31. ¿Es adecuado el espacio disponible en el área de almacén?			
32. ¿Es adecuada la iluminación del área de almacén?			
33. ¿Resultan satisfactorios los controles sobre el proceso de recibo de mercancías para garantizar que la mercancía			

contada es inspeccionada antes de colocarla en los almacenes de materia prima o áreas de producción y antes de pagar la factura al proveedor?			
34. ¿Existe división de responsabilidades sobre la custodia del inventario en los almacenes y área de recibo?			
35. ¿Existen procedimientos establecidos para asegurar que se notifique al Departamento de Compras cuando la mercancía se reciba en mal estado o en cantidades erróneas?			
36. ¿Resultan adecuados los controles y procedimientos para garantizar que se pague: <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Mercancías que se encargó a través de órdenes de compra debidamente documentadas.</li> <li>◆ A precios acordados con los proveedores.</li> <li>◆ Mercancías recibidas en condiciones satisfactorias.</li> <li>◆ De acuerdo con los términos de pagos acordados.</li> </ul>			
37. ¿Están separadas las funciones de recepción y compras?			
38. ¿Emplea la empresa procedimientos centralizados de compras?			
39. ¿Existe un sistema de control de inventarios adecuado, el cual incluya: <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Niveles de venta y rotación de inventarios.</li> <li>◆ Niveles actuales de inventarios de materias primas.</li> <li>◆ Precios de materiales actuales comparados con los del futuro.</li> </ul>			
40. ¿Son empleadas órdenes de compra para todas las operaciones?			
41. ¿Existen problemas originados por compras realizadas			

en exceso?			
42. ¿Cuánto tiempo dura para completar el proceso de pedido de una mercancía?			
43. ¿Existen límites de compra establecidos y son estos respetados?			
44. ¿Existen procedimientos especiales para la compra de activos de capital?			
45. ¿Posee el departamento niveles de seguridad preestablecidos para el inventario?			
46. ¿Existen puntos de reorden en el sistema de inventario preestablecidos?			
47. ¿Existe suficiente empleados en el departamento, para manejar eficientemente el nivel de operaciones?			
48. ¿Poseen los empleados conocimientos suficientes sobre los materiales solicitados?			
49. ¿Trabaja el Departamento de Compras de forma proactiva, con el fin de evitar órdenes de emergencia?			
50. ¿Existen procedimientos adecuados de seguimiento para las órdenes no recibidas?			
51. ¿Son las órdenes de compras adecuadamente salvaguardadas?			
52. ¿Son mantenidos registros efectivos y eficientes?			
53. ¿Poseen espacio suficiente todos los formularios empleados por el departamento, para documentar de forma completa toda la información?			
54. ¿El Departamento de Compras busca siempre el mejor precio y disponibilidad de los bienes requeridos?			
55. ¿Siente usted que los otros departamentos ven al de compras como un centro de información para resolver			

cualquier tipo de problemas de materiales?			
56. ¿Han establecido límites de montos de compras y aprobaciones?			
57. ¿Los requerimientos de compras son ejecutados oportunamente?			
58. ¿Se encuentra el Departamento de Compras involucrado en la venta de material descartado?			
59. El Departamento de Compras, ¿trata de adquirir productos genéricos en lugar de productos de marca?			
60. ¿Existe un catálogo y lista de precios actualizados?			
61. ¿Tiene usted registro de la cantidad de tiempo que se pierde hablando con los vendedores?			
62. ¿Mantiene el Departamento de Compras un libro mayor para los equipos de capital?			
63. ¿Está usted consciente del monto invertido en inventario en todo momento, de manera que no se mantenga dinero inmovilizado por períodos de tiempo excesivos?			
64. ¿Existen reglas que protegen contra conflictos de intereses, tales como: <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Aceptación de regalos por parte de los proveedores.</li> <li>◆ Compras a empresas las cuales el empleado de compras posea:</li> <li>◆ Inversión en su capital.</li> <li>◆ Familiares.</li> </ul>			
65. ¿Tiene el Departamento de Compras buenas relaciones con otros departamentos?			
66. ¿Posee siempre el empleado de Cuentas por Pagar las informaciones que necesita compras?			

67. ¿Existe algún sistema disponible para automatizar facturas que no coincidan con orden en precio o flete?			
68. ¿Trata el Departamento de Compras de comprar productos que cubran las necesidades de varios departamentos, en vez de almacenar distintas marcas de artículos casi idénticos?			
69. ¿Se trata de mantener un inventario mínimo y minimizar situaciones de falta de existencia?			
70. ¿Se analizan valorización productos para asegurarse que cubren la necesidad para la que son solicitados?			
71. ¿Toma la empresa ventajas de los descuentos cuando están disponibles?			
72. ¿Son obtenidas cotizaciones de varios proveedores (mínimo tres) antes de que una orden sea colocada?			
73. ¿Se asegura que las cantidades compradas son siempre consistentes con las requeridas reales?			
74. ¿Tiene el departamento un procedimiento de órdenes que no fueron enviadas rápidamente?			
75. ¿Las órdenes de compra normalmente incluyen el precio?			
76. ¿Se mantiene registro cuando el precio real de compra varía del precio de compra esperado?			
77. ¿Se establece un índice de uso sobre cada artículo para mantener inventarios apropiados?			
78. ¿Son depurados los archivos periódicamente para no mantener registros viejos?			
79. ¿Tienen los empleados una actitud favorable hacia su trabajo y la empresa?			
80. ¿Cuál es el índice de rotación de los empleados del			

Departamento de Compras?			
81. ¿Cuál es el porcentaje de ausencia de los empleados?			
82. ¿Tiene la compañía procedimientos establecidos para evaluar a los nuevos proveedores considerando: <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ La cantidad y calidad de la mercancía y los servicios que vende el proveedor.</li> <li>◆ Disponibilidad y tipo de términos de crédito que se ofrecen.</li> <li>◆ Términos de entrega característicos del proveedor (diario, semanal o mensual).</li> <li>◆ Reputación del proveedor dentro de la industria.</li> </ul>			
83. ¿Es alta la moral del departamento?			
84. ¿Tienen adecuado conocimiento los empleados de los productos que manejan?			
85. ¿Hacen los empleados esfuerzos para mantenerse informados acerca de los nuevos artículos?			
86. ¿Provee la empresa una capacitación continua a los empleados?			
87. ¿Se asegura que los proveedores garanticen sus productos antes de colocar un orden?			
88. ¿Existe un esfuerzo serio para desarrollar nuevos proveedores?			
89. ¿Se actualiza el listado de proveedores con una frecuencia razonable?			
90. ¿Es adecuado el espacio existente en los formularios para una fácil escritura a máquina?			
91. ¿Son los registros mantenidos eficiente y eficazmente?			
92. ¿Existen formularios preimpresos de pedidos de			

compra?			
<p>93. ¿Mantiene el sistema, registro sobre las siguientes transacciones:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>◆ Traslado de artículos de una localidad a otra.</li> <li>◆ Recibos expedidos por el proveedor.</li> <li>◆ Devolución de artículos a los almacenes.</li> <li>◆ Traspasos a productos terminados.</li> <li>◆ Despachos de mercancías terminadas.</li> </ul>			
94. ¿Se preparan mensualmente informes de compras y alguien los lee?			

#### **4.4.4 PASIVO CORRIENTE.**

##### **4.4.4.1 DEFINICIÓN.**

Se utiliza principalmente, para designar las obligaciones que se esperan liquidar con la utilización de los recursos existentes apropiados clasificados como activos corrientes. Esta clasificación incluye obligaciones que han entrado en el ciclo operativo como Cuentas por Pagar en la adquisición de materiales que se utilizarán en la producción de mercancías y deudas que surjan de operaciones directamente relacionadas con el ciclo operativo, como sueldos, comisiones, arrendamientos e impuestos, etc.

##### **4.4.4.2 OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA.**

Los objetivos de la auditoría del Pasivo Corriente deben establecerse para tener la seguridad de que:

1. Los pasivos son reconocidos por el monto adecuado.
2. Se incluyen todas las transacciones que deban ser reconocidas.
3. Se incluyan todas las transacciones válidas ocurridas durante el período.
4. Todos los pasivos circulantes están clasificados apropiadamente y presentados en el balance general de tal manera que se desglosan en relaciones y cantidades significativas.
5. Se han cumplido todos los procedimientos de control interno en relación con el origen, registro y pago del pasivo corriente.

Los primeros tres objetivos tratan de la evaluación apropiada y del descubrimiento de todos los pasivos corrientes y, por tanto, representan los problemas básicos que afronta el auditor. El cuarto objetivo trata de la presentación del pasivo corriente en el balance general de manera que desglose, por ejemplo, todos los pasivos corrientes garantizados por los activos de la empresa, la segregación de pasivos específicos que representan partidas como el impuesto sobre sociedades, vencimientos a corto plazo de obligaciones y cualquier otra partida significativa.

El quinto objetivo, la evaluación de los procedimientos del control interno, representa los medios por los que el auditor puede determinar la amplitud con la que los procedimientos de auditoría y búsqueda de evidencias, tendrán que hacerse durante el curso del encargo de auditoría. Como tal, representa uno de los elementos clave, no solo

en la auditoría del pasivo corriente, sino también en todas las demás secciones de los estados financieros.

Podría ser oportuno en este punto mencionar uno de los aspectos implicados en cualquier encargo de auditoría que puede surgir subsiguientemente a éste y que afectara al auditor a menos que conozca su importancia. Es sumamente importante que este continuamente alerta de la necesidad de mantener los papeles de trabajo adecuados que describan no solo aquellas partidas que eventualmente aparecen en el balance general, sino también las que no aparecen, las bases con las que se tomaron las distintas decisiones y otros aspectos que describan la amplitud y la naturaleza del trabajo del auditor en esta área.

#### **4.4.4.3 PLANIFICACIÓN DE LA AUDITORIA DEL PASIVO CORRIENTE.**

En cualquier encargo es importante que el auditor planifique su trabajo de auditoría cuidadosamente para poder abarcar todos los detalles de su programa de trabajo tan eficazmente como le sea posible y con el mínimo de inconvenientes para el mismo y para su cliente. Más aun, generalmente es posible realizar cierto tipo de trabajo con bases interinas, por lo que el auditor no necesita programar todo su trabajo para ser realizado en un tiempo relativamente corto hacia el final del período.

##### **Antes de final del período.**

El trabajo interino básico que debe realizarse en cualquier encargo, consiste en el examen del control interno y en la revisión de los procedimientos del cliente para trabajar con los distintos tipos de transacciones. Lo básico, naturalmente, es que el auditor compruebe que los sistemas del cliente para registrar las transacciones y salvaguardar sus activos realmente cumplen con el propósito establecido. Esto sirve como guía para las pruebas actuales de las transacciones durante el curso del examen subsiguiente. El auditor debe llegar a una decisión, como resultado de su examen del control interno, en cuando a si debe hacer modificaciones en su programa de auditoría o permitir que quede tal y como se concibió originalmente.

En términos generales, por lo tanto, el examen del control interno debe hacerse antes de empezar la auditoría, debido a las razones mencionadas. Como parte de este examen del control interno en el área del pasivo corriente, el auditor debe examinar la amplitud y la clase de trabajo realizado por el personal de auditoría interna, si es aplicable, con el fin de juzgar el volumen de trabajo que debe realizar.

En el área del pasivo corriente sin embargo la posibilidad de realizar algún trabajo de auditoría antes del comienzo del encargo, dependerá solamente del volumen de personal que desee comprometerse en este tiempo, de la amplitud y de la clase de cooperación que el cliente desee y pueda ofrecer al auditor y de los requisitos del programa. En general, sin embargo, deben considerarse los siguientes puntos como áreas en las que puede realizarse algún trabajo real de auditoría antes del final del ejercicio fiscal:

1. Sumar los libros de los asientos originales y comprobar sus totales con el Mayor.
2. Examinar los registros de recepción, facturas y pagos.
3. Analizar las cuentas de fletes a pagar a proveedores, bancos y otros acreedores, y sus aspectos relacionados.
4. Analizar la nómina y otras cuentas de impuestos por pagar, y sus aspectos relacionados.
5. Examinar contratos, acuerdos de préstamos, etc., registrados durante el año, en un esfuerzo para determinar su efecto sobre los estados de final de período.
6. Examinar las áreas del consejo de administración cercanas al final del período para determinar cualquier pasivo por dividendos u otros aspectos que puedan afectar al pasivo corriente.

### **Trabajos del final del ejercicio.**

Como parte de sus procedimientos del final de ejercicio, el auditor realizará algún trabajo sobre los pasivos subsiguientes. Los trabajos enumerados a continuación representan los principales procedimientos de auditoría en esta área que pueden o deben considerarse en dicho momento:

1. Selección de proveedores a los que se les enviará un requerimiento de confirmación de saldos, y el envío de tales requerimientos.
2. Circularización de bancos y de otras instituciones financieras en relación con préstamos, letras descontadas, etc., y una lista de los activos de la empresa, tanto mantenidos como hipotecados, como garantía de estos préstamos o anticipos.
3. Preparar y enviar cartas a fideicomisarias de escrituralización de bonos en relación con la emisión de bonos pendientes, intereses no pagados sobre estos y otros aspectos que puedan afectar al pasivo corriente.
4. Cartas a los abogados de la empresa requiriendo información de cualquier demanda puesta en contra del cliente y las cantidades implicadas, además del pasivo generado por cualquier honorario legal pendiente hasta la fecha.
5. De nuevo en relación con el inventario físico, debe visitarse la plataforma de envío y almacén para describir las devoluciones de proveedores pendientes de envío. Debe hacerse una lista de estas y de los documentos de envío relacionados para los papeles de trabajo.

#### **4.4.4.4. CONTROL INTERNO DE LAS FACTURAS A PROVEEDORES.**

A la recepción de la factura del proveedor, el departamento encargado debe sellar todas las copias de cada factura con la fecha de llegada. Si se recibe más de una copia, cada una de ellas debe sellarse con las palabras copia duplicada. El propósito es establecer un control para prevenir el pago de copias y no de la factura original. Todas las copias deben enviarse a la unidad de cuentas por pagar dentro del departamento de contabilidad para su proceso.

El tratamiento de las facturas de proveedores dentro del departamento de contabilidad constará de los siguientes aspectos:

1. La separación de las facturas originales de las copias. Si no existe la necesidad de duplicados, estos deben destruirse tan rápido como sea posible. Si existe la necesidad de una copia en alguna parte dentro de la organización, podrá utilizarse uno de los duplicados. Las copias de cualquier factura pueden hacerse casi instantáneamente.

2. Todas las facturas de los proveedores deben cotejarse con una copia de entrada, el pedido de compra o cualquier otro documento que indique que las mercancías fueron recibidas o pedidas. En ese momento, la factura debe ser escrutada y comparada con la entrada del pedido, para determinar si la cantidad recibida esta de acuerdo con el pedido de compra.

3. Si existe cualquier discrepancia entre la cantidad facturada y la recibida, o en el precio de la partida, la factura debe ser procesada con la información corregida y comunicarle al proveedor que rectifique el error aparente. El propósito de procesar la factura por la cantidad corregida es doble:

- el registrar todos los pasivos inmediatamente, y
- tomar ventaja de los términos de descuento.

4. Todas las facturas deben verificar su adecuación aritmética codificarse con la cuenta o cuentas a las que deben cargarse.

5. Todas las facturas que no correspondan a mercancías incorrectas, deberán enviarse a la persona o departamento que utilizó el servicio y autorizó el gasto.

#### **4.4.4.5 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DEL PASIVO CORRIENTE.**

El paso inicial en la auditoría del pasivo corriente, es la preparación de una lista de obligaciones pendientes al final del período fiscal. En ese momento, los totales de los distintos papeles del trabajo deben compararse con sus respectivos saldos del Mayor y cuadrar cualquier diferencia. Si existen muchas cuentas individuales en la lista, se pueden seleccionar distintos grupos, y compara el total de los mismos con los totales de los subcontroles mantenidos para tal propósito. En este último caso, los grupos seleccionados para listarlos individualmente se corresponderán con los seleccionados para la confirmación.

La lista de las cuentas individuales cumple con distintos objetivos de auditoría:

1. Proporcionar el detalle para comparar con el saldo de la cuenta de Mayor.
2. Facilitar la comparabilidad de los saldos según los libros con las respuestas recibidas de las confirmaciones.

3. Segregar las cuentas del pasivo corriente con saldos deudores de las que tienen saldos a pagar. Para propósitos del balance general, las cuentas por pagar con saldos deudores deben reclasificarse como por cobrar de proveedores bajo la categoría del activo corriente. Es posible, naturalmente, que la existencia de los saldos deudores en algunos casos pueda indicar la ausencia de un asiento de compras en el período bajo revisión. En esta situación sería necesario un asiento de ajuste.

4. La lista de saldos facilita la preparación de un listado por antigüedad de las cuentas a pagar. Por lo general, el propósito de tal papel de trabajo es la detección de pasivos circulantes con los que se puedan tener problemas, además de la detección de las cuentas que puedan haberse abierto contra errores y que han quedado sin detectar ni ajustar durante varios períodos.

#### **4.4.4.6 PRESENTACIÓN EN EL BALANCE GENERAL.**

##### **4.4.4.6.1 CRITERIO PARA LA PRESENTACIÓN EN EL BALANCE GENERAL.**

En el primer grupo, todos los pasivos corrientes aparecen en el lado del pasivo del balance general, con subgrupos listados en el orden por el que son exigibles.

**Desglose.** Es importante, naturalmente, que se desglosen todos los pasivos. Estos pueden tener la forma de un subgrupo específico, como el de cuentas por pagar, o la de una nota en los estados financieros, como la de pasivo contingente. También, debe hacerse un desglose adecuado del impuesto sobre la renta. Generalmente este monto estará substanciado por sí mismo especialmente cuando existen pasivos, no solo por el impuesto sobre la renta del año en curso, sino también por los de los anteriores.

**Pasivos Garantizados.** La existencia de obligaciones garantizadas debe enfatizarse desglosando el pasivo específico garantizado y los activos hipotecados. Esto puede hacerse constar en una nota general con paréntesis o con un apéndice en los estados financieros. Las notas deben utilizarse poco y solo en caso que el auditor piense que de otra forma la información no podría presentarse al lector.

**Partidas Similares.** Cuando sea posible, el pasivo corriente de naturaleza similar (por ejemplo, ajustes por periodificación e impuestos), debe agruparse en una cifra, a menos que existan partidas específicas de un monto significativo que requieran un desglose por si mismas. Obviamente, sería impracticable listar todos los pasivos individualmente en el balance general.

**4.4.4.7 PROGRAMA DE AUDITORIA.**

**Pruebas de Cumplimiento**

Procedimiento	Hecho Por	Refe- rencia
1. Obtener conocimiento del control interno de las cuentas por pagar.		
2. Evaluar el riesgo de control para cada una de las afirmaciones principales en los estados financieros sobre las cuentas por pagar y diseñar pruebas adicionales.		
3. Realizar pruebas adicionales a los controles para aquellos controles que los auditores piensan considerar para soportar sus niveles evaluados y planificados del riesgo de control. a) Verificar por muestra la cuenta de control de cuentas por pagar. b) Comprobar con los documentos soportes de una muestra del registro en cuentas seleccionadas del mayor auxiliar de cuentas por pagar.		
4. Reevaluar el riesgo de control para cada una de las afirmaciones principales de los estados financieros sobre las cuentas por pagar, con base en los resultados de las pruebas de control, y modifique las pruebas sustantivas.		

**Pruebas Sustantivas**

5. Obtener o preparar balance de prueba de las cuentas por pagar a la fecha del balance general y conciliar con mayor general.		
6. Comprobar los saldos por pagar a proveedores seleccionados, mediante inspección de los documentos de soporte.		
7. Conciliar los pasivos con extractos mensuales de los proveedores.		
8. Confirmar las cuentas por pagar mediante correspondencia directa con los proveedores.		
9. Realizar procedimientos analíticos para las cuentas por pagar y cuentas relacionadas.		
10. Realizar pruebas para identificar cuentas por pagar o pasivos no registrados.		
11. Realizar procedimientos para identificar las cuentas por pagar a partes relacionadas.		
12. Evaluar la apropiada presentación y revelación de las cuentas por pagar en el balance general.		

**4.4.4.8 CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO.**

PREGUNTAS	SI	NO	COMENTARIOS
1. ¿Qué clase de cuentas por pagar posee? Proveedores Nacionales Proveedores del Exterior Dividendos por Pagar Impuesto por Pagar Gastos Acumulados Acreedores Diversos			
2. ¿Tienen principales acreedores nacionales?			
3. ¿Tienen principales acreedores del exterior?			
4. ¿Con que frecuencia realiza operaciones con sus			

proveedores del exterior?			
5. ¿Tienen préstamos a corto plazo?			
6. ¿Mencione las fuentes de financiamiento? Bancos Compañías de Seguro Compañías afiliadas Socios Otros (especifique)			
7. ¿Qué tipo de préstamos? Hipotecarios Prendarios De avío Otros (especifique)			
8. ¿Se verifican manualmente los saldos de las cuentas y registros auxiliares, contra las cuentas de control correspondiente?			
9. ¿Tienen controles específicos para los préstamos?			
10. ¿Tiene pasivos diferidos? Ventas a futuro Utilidades Intereses Otros (especifique)			
11. ¿Son aprobados los ajustes en las Cuentas por Pagar?			
12. ¿Están registradas las Cuentas por Pagar? Con el valor del documento La fecha de vencimiento Fecha vencimiento intereses Pagos a cuenta de capital Pagos de intereses			

## CAPITULO IV

---

13. ¿Se cotejan los registros contra la documentación o estados de cuentas?			
14. ¿Al existir diferencias son ajustadas?			
15. Se crea regularmente provisiones para: Impuestos Gratificaciones e indemnizaciones al personal Comisiones Consumo de agua, energía eléctrica y servicio telefónico Intereses por pagar Primas de Seguros Honorarios Cuotas I.S.S.S. Otros			

#### **4.4.5 PATRIMONIO.**

##### **4.4.5.1 DEFINICION**

Es el exceso de los activos sobre los pasivos de la empresa. El termino patrimonio es sinónimo de capital contable, patrimonio de los accionistas e inversiones de los accionistas y el uso de todos ellos es correcto.

##### **4.4.5.2 CONTROL Y AUDITORÍA INTERNA.**

Como en todas las otras áreas de un programa de auditoría, el rigor y detalle de un examen sobre las cuentas del neto patrimonial depende del grado de control y auditoría interna practicados por cada firma en particular. La evaluación de tales prácticas es de gran importancia en los casos de las grandes asociaciones individuales y de las entidades corporativas, donde generalmente no existe unificación de intereses de los propietarios y, deben preservarse los derechos y privilegios de las distintas partes (socios, accionistas, acreedores, etc.). El auditor debe establecer los siguientes hechos:

1. Que ciertamente existe un control interno en la entidad bajo revisión y que no es en realidad una mera ilusión de control sin sustancia real.
2. Que el gasto para establecer y operar ciertos controles no excede los beneficios que razonablemente pueden esperarse como resultado de dichos controles.

**Únicos Propietarios.** Cuando se auditan las cuentas de capital de empresas con un solo propietario, la documentación de la inversión de capital original o subsiguiente a veces no esta disponible. Otra dificultad frecuentemente encontrada, particularmente en pequeñas empresas, es la mezcla de las transacciones personales con las del negocio. Un tercer punto a tener en cuenta es la usual falta de un suficiente control interno; esta deficiencia es particularmente seria si el propietario acostumbra a realizar gastos pequeños de efectivo, pues abre las puertas a empleados deshonestos.

**Asociaciones.** El auditor enfrenta los mismos problemas básicos en la auditoría de las cuentas del neto patrimonial en una corporación cuando se trata de un propietario único.

Las siguientes cuentas del neto patrimonial se encuentran normalmente en el Mayor de la asociación: cuentas del capital de los socios, de las utilidades por distribuir del ejercicio presente o de utilidades acumuladas, de superávit por reevaluación.

**Control Interno.** A continuación se describe un breve resumen de los puntos más importantes que debe cubrir un sistema de control interno en lo que concierne a las cuentas del patrimonio de las asociaciones. Es conveniente asegurarse de la presencia o ausencia de tales controles antes de revisar las cuentas, a fin de establecer el alcance probable y el detalle del trabajo de revisión que deberá realizarse:

1. Estricta adherencia a los acuerdos contractuales entre socios.
2. Control activo sobre las prestaciones de los socios.
3. Cálculos adecuados de las utilidades sobre las inversiones de capital de los socios y determinación correcta de su distribución.
4. Manejo y registro de los préstamos de y a los socios.
6. Valoración de los activos separados que están reflejados directamente en las cuentas de los socios.

**Corporaciones. Objetivos específicos.** Debido a lo significativo de las cifras implicadas y a que deben observarse y asegurarse todos los derechos y privilegios de los distintos grupos de accionistas, la auditoría de las cuentas del patrimonio de una corporación debe ser amplio en alcance y detallada en su aplicación práctica. Es importante recordar ciertas restricciones impuestas por la ley o por contrato que frecuentemente benefician a un grupo de accionistas en detrimento de otros.

Los principales propósitos al revisar las cuentas que componen el patrimonial de las corporaciones pueden agruparse así: 1) objetivos de auditoría, y 2) presentación.

### **4.4.5.3 OBJETIVOS DE LA AUDITORIA.**

- a. Todas las emisiones deben autorizarse por escritura y aprobarse por el consejo de administración.

- b. El efectivo y los otros activos adquiridos a través de la emisión de acciones deben ser recibidos, apropiadamente clasificados, valorados y registrados correctamente.
- c. El control interno y el alcance de la auditoría externa deben evaluarse para asegurar el nivel de fiabilidad del sistema contable y la amplitud requerida de auditoría.
- d. Las distribuciones a los accionistas de cualquier clase, como también todas las restricciones sobre las reservas y beneficios, acumulados, deben aprobarse por el consejo de administración, y algunas veces por los accionistas.
- e. Los derechos y privilegios de los acreedores y de los distintos grupos de accionistas deben preservarse, y todas las restricciones deben ser revisadas y desglosadas.

#### **4.4.5.4 PRESENTACIÓN.**

El desglose de la verdadera estructura del capital de la empresa debe presentarse a los accionistas y a los acreedores, así como a posibles inversores, para ofrecer una imagen clara e imparcial.

**Control Interno.** A fin de revisar el sistema de control interno de la corporación en lo relativo a las cuentas del patrimonio, deben tenerse en cuenta los siguientes puntos pertinentes:

1. Adherencia a las leyes corporativas establecidas y a las provisiones de las escrituras.
2. Una adecuada delegación y división de funciones, separado las decisiones del registro de las transacciones de capital.
3. Un control total sobre el número de acciones emitidas, su precio de venta y la forma de pago.
4. La transferencia (y reclasificación) de partidas desde una cuenta a otra.
5. El procedimiento de firmar y emitir certificados de acciones.
6. Control sobre el cálculo, registro y pago de dividendos.
7. Transacciones que implican acciones.

**4.4.5.5 PROGRAMA DE AUDITORIA.**

**Consideraciones de auditoría y procedimientos.**

1. Establecer la legalidad de todas las emisiones de acciones.
2. Verificar todas las acciones pendientes de pago.
3. Listar y analizar las cuentas de capital; verificar y documentar todos los asientos.
4. Anotar todos los compromisos posibles de futuras emisiones de acciones.
5. Revisar la presentación en los estados financieros de las cuentas de capital.

**Legalidad.** Una revisión de los extractos preparados a partir de los registros originales no financieros incluidos en el archivo permanente facilitar que el auditor se familiarice con todos los aspectos legales de las emisiones de acciones. Todas las clases de acciones, después de verificarlas, deben listarse en los papeles de trabajo, y mostrar en dicho papel los puntos principales de interés en lo relativo a cada socio individual. Esto facilitará la preparación final de la sección del patrimonio en el balance general.

PROCEDIMIENTO	Hecho Por	Referen- Cia
1. Revisar las escrituras constitutivas y otros documentos , para verificar los detalles de todas las clases de acciones.		
2. Obtener el análisis de todas las cuentas de capital, detallando cualquier cambio realizado durante el periodo.		
3. Verificar todas las emisiones de capital social o retiros durante el año mediante el examen de los documentos de respaldo siguiendo los asientos hasta los registros.		
4. Comparar los saldos al inicio del periodo contra los que aparecen en los papeles de trabajo del año anterior		
5. Sumar el total de las acciones en circulación tal como aparecen en el libro auxiliar de los accionistas y en el de certificados de acciones		

y comparar los totales contra la cuenta de mayor.		
6. Seguir, con base en pruebas selectivas, los asientos individuales en las cuentas de los accionistas hasta el registro del certificado correspondiente que aparece en el libro de certificados de accionistas.		
7. Considerar confirmar la propiedad de las acciones con algunos accionistas seleccionados.		
8. Revisar los detalles de cualquier plan de opción de acciones existente, certificados de acciones o derechos de acciones. Revisar todas las operaciones relacionadas y definir si el cliente cumplió todas las especificaciones correspondientes.		
9. Comprobar el cálculo de las utilidades por acción.		
10. Seleccionar una muestra de pagos individuales de dividendos hechos durante el año.		
11. Comparar el número de acciones reflejadas por el pago de dividendos, contra el de acciones que aparecen en las cuentas de accionistas o en otros registros.		
12. Examinar los cheques de dividendos pagados de acuerdo con las partidas de muestra y compararlos contra los registros.		
13. Examinar los cambios en las cuentas de utilidades retenidas de ejercicios anteriores.		

**4.4.5.6 CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO**

PREGUNTA	SI	NO	COMENTARIOS
1. ¿Existen normas internas establecidas para la provisión de las acciones?			
2. ¿Existe una autorización adecuada de las transacciones de capital y de los correspondientes asientos contables?			
3. ¿Existe alguien que lleve el control total sobre el			

numero de acciones emitidas, su precio de venta y la forma de pago?			
4. ¿Se lleva un control de los activos aportados distintos al efectivo como aportaciones de capital?			
5. ¿Existen procedimientos escritos en cuanto al proceso de firmar y emitir certificados de acciones?			
6. ¿Se lleva un control sobre el cálculo, registro y pago de dividendos?			

#### **4.4.6 VENTAS Y OTROS INGRESOS.**

##### **4.4.6.1 DEFINICION**

Son los aumentos en los activos brutos o disminuciones brutas en pasivos registrados de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad Financiera, que resultan de las actividades lucrativas de una empresa y producen cambios en el patrimonio.

##### **4.4.6.2 OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA.**

La auditoría de ingresos puede hacerse: 1) con el propósito de desarrollar una opinión competente en relación a la razonabilidad y coherencia de la presentación de los estados financieros del cliente y de permitir certificar dichos estados; 2) con el propósito de ayudar a la dirección en el control y operación. En la verificación de los estados financieros, el programa de auditoría debe orientarse hacia la determinación de que:

- Los ingresos se registran e informan en las cuentas de resultados apropiadas sobre bases coherentes.
- Los ingresos se registran e informan en la cantidad correcta.
- Los ingresos se registran cuando se han ganado.
- Los ingresos se registran e informan en el período fiscal apropiado.
- Los ingresos se registran apropiadamente en las cuentas correspondientes del balance general y estado de resultados.
- Se han recibido y registrado todos los ingresos a los que el negocio tiene derecho.
- Los procedimientos de control son los adecuados para tener la seguridad de que los ingresos se registran e informan apropiadamente.

Los objetivos normales de la auditoría de ingresos pueden resumirse de la siguiente manera:

- Control Interno: Determinar qué procedimientos están establecidos para asegurar que todos los ingresos debidos se reciben y registran.
- Procedimientos de Auditoría: Determinar que todos los ingresos se registran, y que todos los registrados se han ganado.

- Presentación. Determinar que todos los ingresos se muestran apropiada y coherentemente.

Adicionalmente, a fin de ayudar a la dirección, el programa debe establecer la determinación de que:

- Los ingresos se maximizan dentro del sistema de objetivos y políticas del negocio.
- Los controles sobre ingreso-costo operativos son los adecuados para prevenir pérdidas por errores, fraudes o falta de atención, y para que se sigan los procedimientos de control.
- Las operaciones ingresos-costos se conducen legalmente y no exponen al negocio a un pasivo significativo, pérdida o menoscabo de su reputación.
- Las operaciones ingresos-costos se conducen eficaz y económicamente.

Los ingresos se analizan, clasifican y se informa de ellos a la dirección adecuadamente y con todos su significado.

La mayoría de los exámenes incluyen elementos de la verificación y de la auditoría operativa.

#### **4.4.6.3 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA.**

Los procedimientos y técnicas específicos de auditoría son diseñados o pueden desarrollarse para los distintos tipos de organizaciones y actividades ingreso-costo. La mayoría de estos enfoques específicos son adaptaciones, modificaciones, expansiones o variaciones sobre los siguientes procedimientos generales de auditoría.

- Examen de los controles. Los controles contables y de procedimientos diseñados para asegurar el registro apropiado de las transacciones de ingresos y la adecuada disposición del efectivo resultante deben revisarse y comprobarse su eficacia.
- Análisis comparativo de los ingresos. El análisis y la comparación de los ingresos actuales con los de períodos anteriores y con los presupuestados pueden dar fluctuaciones significativas.

La relación entre los ingresos y los costos directos, expresada como el ratio del margen bruto. Los ratios de ciertos gastos, como comisiones de ventas, se puede esperar

que también permanezcan bastante estables de un período a otro. El análisis comparativo de estas relaciones y otras, como el ratio de ventas a crédito a cuentas por cobrar y el de ventas a promedio de existencias (por ejemplo, la rotación) son útiles para destacar áreas en las que el auditor debe profundizar. Las variaciones inusuales pueden indicar errores en la clasificación o registro de los ingresos, deficiencias en los procedimientos e irregularidades en el tratamiento de los cobros, como también en los cambios de las actividades fundamentales de ingresos-costos (por ejemplo, cambios de precios, introducción de nuevos productos o iniciación de nuevos métodos de distribución). Las comparaciones son más efectivas si se clasifican adecuadamente por tipo de ingreso, producto, departamento, fuente área geográfica u otro grupo significativo. Las comparaciones pueden hacerse por meses, semanas o días para detectar las desviaciones significativas dentro del período de auditoría, como también las fluctuaciones de los resultados de períodos fiscales anteriores.

- Examen del registro de las transacciones. Los ingresos reflejados en los estados financieros deben verificarse mediante el análisis de las cuentas en el Mayor General, en el que los ingresos se registran, y mediante el examen de los registros fundamentales de las transacciones individuales. Normalmente, son aplicables los procedimientos generales siguientes:
  1. Extraer y analizar las cuentas del Mayor General en las que se registraron los ingresos.
  2. Obtener los documentos que justifican los asientos de Diario seleccionados para su revisión (por ejemplo, facturas, tickets de ventas o cintas registradoras de efectivo) y examinar su: a) cálculo adecuado; b) corrección del resumen y clasificación; c) propiedad, d) autorización, y e) registro en el período correcto.
  3. Verificar la contabilización de bloques seleccionados numerados consecutivamente, referenciándolos a los asientos de Diario y al Mayor para determinar que todas las transacciones documentadas se registran en los libros.
  4. Verificar la disposición de los ingresos, comparando los asientos en las cuentas de ingresos con los correspondientes en las cuentas del balance general (por ejemplo, efectivo y equivalentes, cuentas por cobrar, otros deudores o ingresos diferidos). Esta

parte del examen puede realizarse al mismo tiempo que el análisis, revisión y verificación de las cuentas del balance general.

Estos procedimientos pueden suplementarse por otros dirigidos hacia la maximización y optimización de los ingresos. Estos procedimientos son una extensión de los tres anteriormente enumerados y están diseñados para determinar que: 1) todos los ingresos a los que la organización tiene derecho se recibieron o, que de otra forma, se registraron; 2) todas las fuentes disponibles de ingresos se exploraron, consideraron y explicaron con la amplitud practicable y consistente con los objetivos y con el carácter de la organización, y 3) que las operaciones ingresos-costos se condujeron la máxima eficacia y efectividad.

Estos procedimientos requieren la determinación de las fuentes de los ingresos disponibles para la organización por medio de: 1) entrevistas con la dirección y terceros; 2) la observación física de la matriz y sucursales, etc.; 3) el análisis de las remesas del efectivo registrado, o abonos en las cuentas bancarias; 4) la revisión de los abonos en otras cuentas del activo, 5) la revisión general de las cuentas en las que los activos productores de ingresos pueden registrarse.

Las fuentes individuales de ingreso pueden estudiarse después con detalle: 1) examinando los documentos originales registrados sobre las actividades de ingresos, 2) observando físicamente tales actividades, 3) comparando las actividades en términos de márgenes de beneficios, rendimiento y eficacia con la información disponibles del sector o con información de actividades similares y con estadísticas de períodos anteriores, 4) considerando y valorando los medios alternativos para llevar a cabo las actividades, y 5) comentándolos con la dirección y con los empleados.

#### **4.4.6.4 REVISIÓN ANALÍTICA DE LAS VENTAS.**

Como parte suplementaria de la auditoría financiera de las cuentas, debe llevarse a cabo una revisión analítica de las ventas para detectar situaciones significativas inusuales o transacciones que de otra manera no se detectarían.

Esta revisión se basa en la comparación de las ventas actuales de las anteriores comparables y con el presupuesto. Estas comparaciones pueden refinarse con la

amplitud con la que las ventas puedan segregarse por líneas de producto, departamentos, áreas geográficas u otras clasificaciones. Las explicaciones de las fluctuaciones significativas pueden provenir de errores contables o de clasificación, cambios de precio, introducción de nuevos productos, abolición de productos, influencias competitivas, problemas de calidad, condiciones económicas u otros similares.

Los análisis comparativos de ventas de esta naturaleza se preparan regularmente por la organización del cliente para uso e información de la dirección. Sin embargo, en negocios pequeños, tales análisis estándar posiblemente no estén disponibles aunque puedan ser necesarios para ir desde el Mayor hasta las cuentas auxiliares.

Como mínimo, se prepara u obtiene generalmente los siguientes tipos de análisis de ventas:

1. Ventas anuales en total.
2. Ventas anuales por producto o departamento.
3. Ventas mensuales en total.
4. Ventas mensuales por producto o departamento.

Si estos análisis no son una parte normal del sistema de información del cliente, el examen del auditor puede proporcionar información muy útil para la dirección. Sin embargo, el propósito principal de esta revisión es proporcionar al auditor un amplio conocimiento sobre los estados financieros, el negocio que esto conllevan y los cambios mayores que hayan tenido lugar durante el período que se audita. Por ejemplo, el análisis de ventas puede proporcionar claves iniciales por comisiones, fallos en los servicios a clientes u otras situaciones significativas que pueden afectar los estados financieros o que deban llevarse a la atención de la dirección, y probablemente a la de los propietarios o accionistas.

#### **4.4.6.5 TIPOS DE VENTAS.**

##### **4.4.6.5.1 VENTAS AL CONTADO.**

Las ventas ya sean en efectivo o a base de cargos, pueden controlarse inicialmente a través de la utilización de cajas registradoras o vales numerados

secuencialmente. Las ventas al contado son particularmente susceptibles de fraudes. El control puede mejorarse mediante la segregación, en la medida de lo posible, de funciones tales como:

- preparar los vales de ventas
- salida de mercancía, y
- cobro en efectivo.

El registro regular de los vales de venta, envío de remesas y registro del cobro debe realizarse por una persona independiente de las ventas. Mediante pruebas, el auditor debe verificar la efectividad del control interno revisando la contabilización de la secuencia numérica de los vales de venta, comparando estos con las cintas de la maquina registradora y referenciándolos a los depósitos bancarios y a las cuentas. Debe también revisar las transacciones relevantes y los registros de existencias, asegurándose de que la mercancía esta en existencia o que se registró la venta. Las discrepancias más importantes deben verificarse a través de otras técnicas.

Como una salvaguarda en contra de la malversación del efectivo, de la falsificación de las copias de los vales de ventas, de errores en la preparación de los mismos, de errores en el registro de ventas sobre las cajas registradoras, etc., puede contratarse un servicio externo para que periódicamente compre mercancía y observe el tratamiento y registro de la venta.

#### **4.4.6.5.2 VENTAS A CRÉDITO.**

Como en el caso de las ventas al contado, el control interno sobre las ventas a crédito se basa en la segregación adecuada de las funciones relativas al envío de las mercancías, emisión de facturas, registro de los cargos, y del cobro y depósito de los ingresos. La auditoría de ventas a crédito esta directamente relacionada con la de cuentas por cobrar y frecuentemente se realiza en combinación con ésta.

#### **4.4.6.6 AJUSTES DE VENTAS.**

##### **4.4.6.6.1 DEVOLUCIONES SOBRE VENTAS.**

Debe revisarse una muestra representativa de las transacciones que impliquen devoluciones de mercancías para su abono o pago. Como en el caso de las ventas brutas, un análisis comparativo de las devoluciones en relación con las ventas brutas del periodo actual y de los anteriores puede proporcionar las claves de las deficiencias fundamentales, como un deterioro en la calidad del producto, una malversación de efecto o de mercancía, o procedimientos de control inadecuados. Si el análisis de las devoluciones indica la existencia de defectos en la mercancía, el auditor debe determinar si este hecho se reconoce en la valoración de la mercancía en existencias, y en el caso de reventa de productos defectuosos, si los procedimientos para reclamar ante los proveedores responsables son los adecuados y se ponen en práctica.

##### **4.4.6.6.2 DESCUENTOS SOBRE VENTAS.**

Los descuentos sobre las ventas pueden estar a menudo relacionados con las devoluciones, pues a veces los clientes pueden aceptar un descuento en el precio en lugar de devolver la mercancía. Por ejemplo, en el caso de mercancías dañadas en el transporte o con defectos menores que permitan su utilización por el cliente, el descuento en el precio puede ser menos costoso para el vendedor que el transporte y reparación o que los costos de refabricación que originaría el que la mercancía se devolviese. Los descuentos también se pueden deber a errores en el envío de la mercancía en lo relativo a la cantidad exacta, tamaño, color u otras especificaciones pedidas por el cliente. El auditor debe revisar y comprender las razones de las fluctuaciones importantes en los descuentos, en los defectos en la organización o en los procedimientos de control que contribuyan a la anormalidad.

##### **4.4.6.7 PRESENTACIÓN DEL INFORME.**

El estado de resultados generalmente muestra las ventas netas, los gastos de venta y administración, los gastos de intereses, los impuestos sobre sociedades, el beneficio antes de los resultados extraordinarios y el beneficio neto. Adicionalmente, las

empresas públicas deben desglosar la información acerca de las operaciones de la empresa en distintas industrias, sus operaciones en el extranjero y sus exportaciones, sus clientes más importantes y las clasificaciones que puedan ser importantes para el negocio en su totalidad.

Las empresas públicas deben desglosar las ganancias por acción del capital común de acuerdo con la Opinión No. 25 del APB Ganancias por acción. Como norma, el cálculo deberá basarse en el promedio ponderado del número de acciones pagadas durante el año. Se deberá informar de una cifra por forma de ganancias sobre la asunción de la conversión total de todos los valores convertibles, preferentes, garantías y opciones de capital.

**4.4.6.8 PROGRAMA DE AUDITORIA**

PROCEDIMIENTO	Hecho Por	Referen- cia
1. Obtener anexos de ingresos del periodo.		
2. Revisar la información de ingresos y anotar cualquier fluctuación rara, tendencia o variación.		
3. Calcular las razones, porcentajes y otras relaciones importantes y observar cualquier fluctuación.		
4. Investigar todas las fluctuaciones, tendencias y variaciones inusuales.		
5. Seleccionar una muestra de cuentas individuales de ingresos para comprobarlas.		
6. Seguir los asientos hasta los registros contables y examinar los documentos fuentes.		
7. Observar la adecuada presentación.		

**4.4.6.9 CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO**

PREGUNTA	SI	NO	COMENTARIOS
1. ¿Existen políticas y procedimientos escritos para las ventas?			
2. ¿Se han establecido proyecciones presupuestarias u otros medios de control?			
3. ¿Se informa regularmente a la dirección del rendimiento real de las ventas comparado con el proyectado?			
4. ¿Esta disponible una lista de precios?			
5. ¿Aprueban los ejecutivos responsables cualquier cambio de precio?			
6. ¿Es el departamento de créditos independiente al departamento de ventas?			
7. ¿Están todas las ventas contabilizadas a través de facturas de ventas?			
8. ¿Están las facturas de ventas enumeradas secuencialmente y se contabilizan todos los números?			
9. ¿Se verifica periódicamente los precios, condiciones, operaciones aritméticas y registros de las facturas?			
10. ¿Se verifica el total de ventas cotejándolas con los análisis de ventas por producto?			
11. ¿Existe un procedimiento escrito para las devoluciones?			
12. ¿Se controlan apropiadamente las ventas distintas de los productos regulares?			
13. ¿Son las cantidades vendidas cuadradas con los abonos a inventario?			

#### **4.4.7 COMPRAS.**

##### **4.4.7.1 DEFINICION**

Constituyen compras todas aquellas mercaderías adquiridas por el negocio con el ánimo de volverlas a vender con el propósito de sacar un beneficio económico o lucro, que son destinadas para el giro normal de operaciones de la entidad.

##### **4.4.7.2 OBJETIVO DE LA AUDITORÍA.**

Existen muchas razones para la auditoría de la función de compras. Es vital, sin embargo, que su objetivo esté claramente definido antes de que se inicie la auditoría. El objetivo debe impregnar todas las consideraciones de su alcance, del diseño de su programa y actividades concomitantes. El objetivo debe ponerse por escrito y todos los encargados en la auditoría deben ser conscientes de él durante la ejecución de la misma.

El objetivo de auditoría puede variar desde la verificación del cumplimiento de los procedimientos escritos hasta la evaluación de toda la actividad. Si la intención es asistir a la dirección responsable de las compras, el objetivo tenderá hacia un alcance amplio. Un objetivo de esta clase podría establecerse:

- Para evaluar lo adecuado y efectivo de las políticas, procedimientos y otros medios empleados en el aprovisionamiento del material y servicios necesarios al menor costo final, coherentemente con los estándares aplicables de calidad y servicio.

Este objetivo tiene amplias implicaciones y, cuando se realiza totalmente, puede dar como resultado proporcionar a la dirección información valiosa y recomendaciones para asistirle en la mejora de la eficacia y efectividad de la actividad de compras. Si la auditoría tiene algún otro propósito, su plan debe diseñarse en consecuencia con éste.

Aun cuando la detección del fraude no es el propósito principal de la auditoría, dicha posibilidad debe considerarse a través de la revisión. Por su propia naturaleza, la actividad de compras presenta oportunidades de manipulación para el personal de este departamento y la historia de los negocios muestra que muchos de sus agentes han sucumbido ante la tentación. Aun cuando un buen control interno es disuasorio, los controles no pueden diseñarse para prevenir el fraude, particularmente si se monta una

conspiración para hacerlo. Esta es frecuentemente más fácil de organizar con personas de fuera de la empresa que con empleados de la misma.

Algunos ejemplos de los métodos que ha utilizado el personal de compras para perpetrar fraudes son:

1. El personal de compras recibe una comisión por haber otorgado el pedido sobre unas bases de precio negociado. Esta puede ser en efectivo, regalos, mercancías, servicios, etc.
2. El personal de compras permite a un presupuestante conocer el precio mas bajo a cambio de una comisión.
3. Se autorizan pagos sobre facturas fraudulentas sin envío de materiales o servicios.
4. El personal de compras es propietario o tiene intereses en una firma a la que se le otorgan pedidos.
5. Con un arreglo combinado se autorizan pagos por cantidades o calidades superiores a las recibidas.

**Enfoque y preparación.** El objetivo particular de una auditoría influirá en el enfoque y la preparación de la misma. Un enfoque efectivo que proporciona una rápida familiarización con una actividad de compras en particular es utilizar un estudio formalizado de preauditoría. Un estudio de preauditoría es un proceso de obtención de datos que ayude al auditor a establecer un alcance y programa de auditoría mejor enfocado. Se muestran a continuación algunos puntos del estudio de la preauditoría:

1. Revisar y familiarizarse con los informes y con otra información utilizada por la dirección encargada de compras para dirigir esta función.
2. Revisar los organigramas de los departamentos implicados y desarrollar información sobre las responsabilidades y relaciones de todos los implicados.
3. Revisar las políticas y procedimientos puestas por escrito.
4. Revisar los objetivos y planes del departamento.
5. Revisar las delegaciones de autoridad de todos los departamentos implicados.

Esta fase de la auditoría es crítica. La información para la preparación efectiva y las técnicas de estudio de preauditoría determinan el nivel al que ésta se llevará y, consecuentemente, los resultados obtenidos.

#### **4.4.7.3 HALLAZGOS E INFORME DE AUDITORIA.**

Cuando se han obtenido todas las muestras, se han evaluado los controles y se han descrito las condiciones deficientes, queda pendiente la realización de la parte más importante de la auditoría. Esta es la evaluación de los hallazgos y el desarrollo de recomendaciones constructivas. Cualesquiera que sean los beneficios que surjan del examen, serán resultado de esta fase de la Auditoría.

La evaluación de los hallazgos es particularmente importante. Esto implica colocarlos ante la perspectiva adecuada e interpretar su importancia para la dirección, lo cual demanda que el auditor diferencie entre un nivel aceptable de error y una situación que necesita ser corregida a través de un control adicional. También debe reconocer las situaciones que sean un síntoma real de un problema mucho mayor. Utilizando una analogía médica, se debe evitar el error de recetar una aspirina para una apendicitis. Las condiciones de error o ineficacia pueden indicar deficiencias en las políticas básicas o en el control de la dirección. Obviamente el máximo beneficio para la dirección se obtendrá solo con un diagnóstico correcto del origen de la deficiencia, en vez de solo corregir el error.

La forma, contenido y distribución del informe de auditoría estará gobernado por el propósito de la misma. Sin embargo, la función de compras puede implicar a distintos departamentos y este hecho puede requerir un tratamiento especial en los informes de auditoría de compras. Esto puede solucionarse ampliando la distribución normal en algunas circunstancias, mientras que en otras más que un informe debe de hacerse un solicitud.

Las claves para una conclusión positiva de una auditoría de compras son:

1. Se informa a quienes están directamente implicados en los resultados de la auditoría.
2. A los que deban tomar una acción adicional se les proporciona la información motivación para hacerlo.

**4.4.7.4 PROGRAMA DE AUDITORIA.**

Procedimiento	Hecho Por	Refe- rencia
1. Entrevistas con el personal clave para: a) Comparar las responsabilizadas asignadas con las realmente realizadas. b) Evaluar los controles que están operando en el área. c) Llegar a asimilar las distintas relaciones de los empleados con los objetivos y con otras funciones del departamento.		
2. Preparar diagramas de flujo. La revisión de los mismos es beneficiosa para determinar los puntos de control interno, evaluando la eficacia del trabajo y para detectar debilidades en el control.		
3. Muestreo de solicitudes, pedidos, facturas y otros registros pertinentes.		
4. Desarrollar un resumen de las normas de control interno y de cómo se aplican en las presentes circunstancias.		

**4.4.7.5 CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO**

PREGUNTAS	SI	NO	COMENTARIOS
1. ¿Conoce sus responsabilidades y están claramente definidas?			
2. ¿Se utilizan presupuestos para controlar la actividad de las compras?			
3. ¿Se comparan regularmente los resultados reales con los presupuestados?			
4. ¿Se establecen objetivos a los encargados de la actividad de compras?			

5. Los objetivos del Departamento de Compras ¿son adecuadamente cuantificados para que pueda determinarse el grado de logro?			
6. ¿Proporciona el Departamento de Compras algún tipo de informe con relación a sus actividades?			
7. ¿Es el Departamento de Compras el responsable de los niveles de existencias de mercaderías?			
8. ¿Se utiliza algún tipo de software para maximizar la actividad del Departamento de Compras?			
9. ¿Se ha definido claramente quien posee la responsabilidad para autorizar las compras?			
10. ¿Se utilizan controles sobre la utilización de las compras efectuadas?			
11. ¿Posee la empresa un programa activo sobre las compras?			
12. ¿Es efectivo el programa para reducir costos?			
13. ¿Posee la empresa un formato de orden de compras?			
14. ¿Están diseñadas las solicitudes de compra para una fácil preparación y manejo?			
15. ¿Cómo se procesan las ordenes de compra y se controlan para asegurarse que se reciben?			
16. ¿Deben utilizarse reconocimiento de firmas para su verificación?			
17. ¿Se cumplen con los procedimientos establecidos para sus autorizaciones?			
18. ¿Existen controles para asegurarse de que las ordenes de compra estén debidamente autorizadas?			
19. ¿Existen procedimientos para asegurarse de que se consideren todas las fuentes de aprovisionamiento?			

20. ¿Se evalúa la fiabilidad de los proveedores?, ¿Cómo?			
21. ¿Existe una política sobre cotizaciones?			
22. ¿Existen métodos para determinar el mejor precio entre los proveedores?			
23. ¿Existe procedimientos para asegurarse que estos se mantengan al día?			
24. ¿Se ejercen controles sobre los precios no acordados por anticipado?			
25. ¿Se obtienen descuentos por compra de ciertas cantidades?			
26. ¿Existen factores que incidan en la selección de los proveedores?			
27. ¿Existe de alguna manera favoritismo por algunos proveedores?			
28. ¿Se obtienen los máximos descuentos ofrecidos por los proveedores?			
29. ¿Se ejercen controles sobre los descuentos realizados por pronto pago?			
30. ¿Existen controles para informar a la dirección cuando surgen cambios en los descuentos?			
31. ¿Existen procedimientos sobre el cambio de mercadería –por deterioro o mal fabricación- a los proveedores?			
32. ¿Se reciben informes sobre la mercadería recibida?			
33. ¿Se utiliza una copia del pedido de compra cuando este es recibido?			
34. ¿Se informan las diferencias? ¿A quien?			
35. Se recibe el material por personal que no este involucrado con el Departamento de Compras?			

36. ¿Existen controles para asegurarse de que la calidad de la mercadería fue la pedida?			
37. ¿Existen controles para detectar el fraude en la calidad y cantidad de mercadería recibida?			

#### **4.4.8 GASTOS DE OPERACIÓN Y OTROS GASTOS.**

##### **4.4.8.1 DEFINICION**

Son aquellos asociados a la política general de la empresa (es decir, relacionados con la dirección y control de una empresa en sus conjunto, en contraste con los gastos de funciones mas definidas como los de producción), los cuales ayudan a mantener la operatividad de las actividades dentro de la empresa.

##### **4.4.8.2 OBJETIVOS DE AUDITORÍA.**

Los objetivos de auditoría en el examen de los gastos de operación y otros consisten en determinar que:

- Son válidos.
- Son razonables.
- Han sido debidamente autorizados.
- Han sido clasificados de forma uniforme.
- Se han tenido en cuenta los ingresos correspondieres.
- Se han distribuido debidamente entre varios informes.
- Han sido incluidos íntegramente y se han registrado de acuerdo con las disposiciones regulatorias.
- Cumplen con la legislación vigente.
- Han servido de base para presentar a la dirección unas recomendaciones constructivas.

#### **4.4.8.3 ALCANCE DEL EXAMEN.**

El alcance del examen de los gastos de operación y otros depende en gran medida:

- Del alcance y eficacia del control interno.
- Del alcance y eficacia de la auditoría interna.
- De la finalidad de la auditoría.
- De la naturaleza de la opinión y estados financieros exigidos.
- Del estado y exactitud de los datos financieros de la empresa.
- De las medidas restrictivas impuestas por el cliente.
- De la materialidad de los gastos.

En una empresa típica, el alcance de la revisión será más o menos uniforme a lo largo de todas las fases de la auditoría, pero en algunos casos puede que sean necesarios procedimientos de verificación adicionales o una ampliación de los procedimientos básicos o mínimos si algunos sistemas o registros de la empresa no alcanzan el nivel estándar. Esto sería aplicable, también, en el caso en que el control interno o la auditoría interna fueran sólidos en algunas áreas o departamentos y débiles en otros, etc.

El auditor debe determinar que los estados financieros presentan adecuadamente la posición financiera y de los resultados de las operaciones, de forma consistente con al situación del período precedente. Aunque es posible que el cumplimiento de esta norma global requiera únicamente la aplicación de unos procedimientos mínimos de auditoría, el éxito de la empresa puede verse incrementado de forma considerable si el auditor lleva a cabo una búsqueda continua de medios de eliminación o reducción de gastos, mejora de los sistemas de control, aumento de la eficacia, etc. Y si da parte de sus hallazgos y recomendaciones a la dirección.

#### **4.4.8.4 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA.**

La verificación de la mayoría de los gastos administrativos y otros puede llevarse a cabo mediante cualquiera de los dos métodos siguientes:

1. La aplicación de verificaciones globales.
2. El examen de las operaciones concretas.

La verificación global es uno de los dispositivos mas eficaces que el auditor puede aplicar a las operaciones financieras, ya que normalmente permite comprobar los gastos totales de un determinado tipo a la vez que se obtiene una verificación de los requisitos del corte de operaciones. Por ejemplo, los gastos de regalías pueden someterse a una verificación global. Si el auditor aplica el porcentaje aplicable de regalías al precio de venta correspondiente, la cantidad correspondiente a gastos por regalías calculada por este método, debería coincidir con la registrada. Dado que la verificación global requiere que el auditor compruebe todas las operaciones efectuadas en un periodo concreto, esta no puede llevarse a cabo hasta que finaliza el mismo y se hayan registrado todas las operaciones.

La revisión de las operaciones concretas constituye el métodos que se emplea normalmente cuando no peden llevarse a cabo unos procedimientos globales. Se suelen emplear unas verificaciones concretas (en contraposición con la revisión exhaustiva de todas las operaciones, cuando es necesario debido a las circunstancias especiales o en el caso de ciertas cuentas) y la fiabilidad de los resultados dependerá fundamentalmente del control interno existente, del alcance de las pruebas y del resultado de las mismas. Pueden emplearse métodos de muestreos tradicionales o estadísticos en la verificación de los gastos administrativos y otros. En los párrafos siguientes se comentan los métodos de evaluación de los resultados.

#### **4.4.8.5 TÉCNICAS DE AUDITORÍA.**

Las técnicas de revisión peden variar considerablemente, dependiendo de la naturaleza de los gastos, el métodos de mantenimiento de registros de los controles interno, etc. Las técnicas que se presentan a continuación son las que podrían utilizarse en situaciones típicas.

Cuando sea posible una verificación global, las técnicas de revisión o estudio se simplifican. Suele bastar con examinar las copias de los documentos, como contratos, acuerdos, autorizaciones de explicación, etc., que han originado los gasto efectuados, la evidencia de pagos de pasivos durante el periodo objeto de estudio y los saldos correspondientes al final de mismo. La revisión de estos dos últimos gastos puede, por lo

general, llevarse a cabo de forma simultánea cuando se aplica la tasa o tipo correspondiente a la base del periodo.

Cuando se examinen las operaciones concretas, las técnicas pueden variar desde una verificación mínima de varias partidas de gastos a la de todas las operaciones. El primer método resulta adecuado cuando se hayan producido numerosas operaciones regulares. Además de unos sistemas de registro de control satisfactorios. El segundo método se sigue en el caso de operaciones menos corrientes, como el pago de honorarios profesionales y determinados impuestos, o en el caso de partidas de gastos poco corrientes o muy elevadas y en todas cuentas, como los gastos de viajes y relaciones públicas, gastos diversos, aportaciones, reparaciones y mantenimiento, etc.

El auditor debe determinar o comprobar que cada una de las partidas seleccionadas cuentas con la solicitud, pedio de compra, informe de recepción, factura y registro debidos, Dependiendo del programa de auditoría, el pago puede verificarse en ese momento o al proceder a la revisión de bancos o de las facturas a pagar. El inicio de una revisión de este tipo pede tener lugar en una fecha preliminar, pero debe finalizarse una vez haya tenido lugar el cierre de los registros correspondientes al período objeto de estudio.

El auditor debe verificar o analizar algunas cuentas de gastos seleccionadas que pudieran haber recibido cargas inusuales o gastos no operacionales en alguna etapa de la auditoria de los gastos administrativos y otros. Debe prestar una atención especial a las cuentas tales como gastos diversos, de viajes y relaciones publicas, aportaciones, etc., ya que en estas se suelen incluir cargos indebidos.

#### **4.4.8.6 DOCUMENTACIÓN DE AUDITORÍA.**

Aquellas operaciones sometidas a una verificación global pueden estar completamente documentadas. Con frecuencia se puede constatar que la documentación existente es muy reducida en relación con la importancia de los correspondientes gastos.

Cuando las cuentas de gastos estén formadas fundamentalmente por operaciones rutinarias y cuando los sistemas de registro y control sean satisfactorios, pueden hacerse directamente las verificaciones sobre los registros originales. El auditor puede hacer

diversas anotaciones en los papeles de trabajo referentes a las diferentes tareas realizadas y el alcance aproximado y resultados de las mismas. Cuando el volumen de las pruebas no se muy amplio, lo que suele ocurrir cuando se emplean métodos de muestreo estadístico, el auditor puede preferir hacer un listado detallado en los papeles de trabajo de todos los documentos, registros, etc., examinados junto con los resultados.

En los papeles de trabajo deben aparecer de forma detallada aquellas partidas de gastos que requieren una inspección y verificación personal, como los honorarios pagados por servicios profesionales, determinados impuestos, aportaciones elevadas, gastos de reparación y mantenimiento considerables, etc. Estos listados, además de servir de evidencia de los trabajos realizados, suelen conducir al descubrimiento de partidas de pasivo.

En conjunto de papeles de trabajo bien organizados es conveniente incluir una hora de control para los gastos administrativos y otros donde se incluya, para cada gasto, los totales correspondientes al periodo anterior, totales contables en este período, los ajustes adecuados y los saldos finales de los estados financieros. Si la empresa utiliza presupuestos, también es conveniente incluir las cantidades presupuestadas. Para facilitar el análisis de los cambios producidos en los gastos entre un período y otro y las variaciones respecto a los presupuestos, pueden anotarse las diferencias para cada gasto.

**4.4.8.7 PROGRAMA DE AUDITORIA**

PROCEDIMIENTO	Hecho Por	Referen- cia
1. Revisar el control interno, auditoria interna y control presupuestario sobre los gastos.		
2. Obtener una lista de las personas autorizadas para aprobar los gastos.		
3. Verificar la responsabilidad del incurrimento de los gastos.		
4. Comparar los gastos reales con los presupuestados.		
5. Comparar los gastos mensuales con los ejercicios anteriores en		

cantidades absolutas y como porcentaje del volumen de ventas netas.		
6. Investigar todas las variantes significativas respecto a los presupuestos y al valor real correspondiente al ejercicio anterior.		
7. Obtener o preparar unos análisis de las cuentas seleccionadas para su revisión.		
8. Determinar que las cuentas seleccionadas han sido ya debidamente aprobadas, clasificadas y registradas, examinando la documentación existente.		
9. Verificar superficialmente las cuentas de gastos no analizadas, especialmente aquellas en las que es probable que se registren cantidades indebidas.		
10. Detectar aquellas partidas cargadas como gastos que correspondan a capitalizaciones.		
11. Cerciorarse de que se han registrado todos los gastos.		

**4.4.8.8 CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO.**

PREGUNTAS	SI	NO	COMENTARIOS
1. ¿Se han establecido niveles para la aprobación de gastos? ¿Se han puesto por escrito estos niveles?			
2. ¿Existe una centralización en la aprobación de los gastos?			
3. ¿Se presentan todos los gastos al Departamento correspondiente para su aprobación?			
4. ¿Se verifican los siguientes elementos antes de proceder al pago: a) Nombre de la empresa o persona. b) Recepción de materiales o servicios. c) Costos.			

d) Condiciones y descuentos. e) Operaciones aritméticas. f) Calculo del total. g) Distribución en las cuentas.			
5. Los recibos de servicios ¿cuentan con la autorización debida?			
6. ¿Recibe el departamento de contabilidad copias directamente de : a) Las autorizaciones de gastos. b) Los pedidos de compras. c) Las facturas de gastos.			
7. ¿Es adecuado el sistema para el registro y verificación de las entregas parciales?			
8. ¿Registra las facturas un apersona que no tiene acceso a caja o a los inventarios?			
9. ¿Son adecuados los procedimientos de contratación y despido indemnizado?			
10. Si se emiten recibos provisionales ¿poseen estos números correlativos?			
11. ¿Son aprobados por algún empleado o ejecutivo las horas extras?			
12. ¿Se revisa la planilla de sueldos por algún ejecutivo para su aprobación?			
13. ¿Existe un control adecuado sobre los cheques anulados?			
14. ¿El pago de la planilla de sueldos es realizada a través de cheque, en efectivo o con cargo a cuenta en algún Banco?			
15. ¿Se exige que los empleados tomen las vacaciones			

cada año?			
16. ¿Con qué clase de documentos comprueban el pago al personal? Planilla General Planilla Especial Planilla por departamento Recibos personales			
17. ¿Existen contratos de trabajo entre la empresa y el personal?			
18. ¿Conceden bonificaciones?			
19. ¿Tienen como política indemnizar al personal cada año?			
20. ¿Son necesarios y comprobables los servicios pagados?			
21. ¿Otorgan viáticos fijos a empleados y obreros?			
22. ¿Tienen reglamento o política escrita interna para el otorgamiento de viáticos?			
23. ¿Existen contratos de mantenimiento?			
24. ¿Para la aplicación de los egresos son clasificados los capitalizables?			
25. ¿Pagan comisiones a? Ejecutivos Jefes Empleados Vendedores Cobradores Otros			
26. ¿Qué método utilizan para el cálculo? Sobre resultados prefijados			

Sobre valores de venta			
Sobre unidades vendidas			
27. ¿Llevan registros detallados para el control de la depreciación?			
28. ¿Cómo determinan las tasas de depreciación reclamadas?			
29. ¿Deprecian los bienes revaluados?			
30 ¿Son propios los bienes que deprecian?			
31. ¿Están en uso permanente los bienes, sobre los que reclaman depreciación?			
32. ¿Reclaman depreciación que corresponde a ejercicios anteriores?			
33. ¿Reclama depreciación por terrenos, mercaderías o bienes intangibles?			
34. ¿Los bienes depreciados son útiles para la fuente generadora de rentas gravadas?			

#### **4.4.9 CONCLUSIÓN DE LA AUDITORIA.**

##### **4.4.9.1 LA ACLARACIÓN DE LAS CUENTAS**

###### **Inicio de la aclaración de cuentas.**

Si siempre que se escuchan las palabras “liquidar” o “aclaración” esto da una idea de “acabados” o “conclusión”, parece obvio que ya desde el primer día de trabajo de campo se den por terminadas algunas partes de las tareas de auditoría. La mayoría de las auditorías se llevan a cabo trabajando de forma secuencial sobre un número limitado de divisiones planificadas y bien definidas en el programa previo hasta llegar al punto final, en lugar de intentar llevar a cabo un elevado número de actividades de forma simultánea. Estas actividades tienen una duración variable. Algunas partes requieren tan solo unos pocos minutos o una hora, como por ejemplo la obtención de información fácilmente disponible. Otras pueden hacer necesario emplear días o incluso semanas para concluir las.

###### **Final de la aclaración de cuentas.**

Aunque el comienzo de las actividades de liquidación puede estar indicado de varias formas, la mayor parte, en su etapa final, se desarrollan cuando se esta a punto de concluir los trabajos de campo, siendo esto con frecuencia una semana o dos antes de la fecha de acabado de los trabajos de campo que se exigen en el documento de planificación de la auditoría. Es importante determinar por adelantado si se han de satisfacer algunas demandas adicionales, como la revisión de una publicación sobre beneficios correspondientes a una empresa publica. Frecuentemente, la revisión de la publicación sobre beneficios precede al resumen formal de la auditoría, aunque el auditor debe ser capaz de asegurarse de que es improbable que cambie la información publicada por el cliente para el público en general. Factores como el alcance de la auditoria, la destreza y el número de personal de trabajo de campo, el tipo y variedad de problemas encontrados durante los mismos y otras presiones pueden influir sobre las actividades asociadas en el proceso de aclaración. Cabe esperar un comienzo anticipado

de estas actividades cuando hayan aparecido problemas o cuando el personal de trabajos de campo no disponga de las facultades necesarias.

El final de las actividades e aclaración debe producirse con un cierto adelanto respecto de la emisión del informe final o formal al cliente. En general, aquellas tareas “caseras”, como la limpieza de los archivos y la finalización de diversos pasos rutinarios, pueden realizarse una vez emitido el informe final.

#### **4.4.9.2 DOCUMENTACIÓN DEL PROCESO DE ACLARACIÓN.**

##### **Documentación del resumen de Auditoría.**

Muchas firmas han desarrollado una especie de lista de revisión para el resumen de Auditoría que sirve de base para el registro escrito del examen, con el fin de asegurarse de que los asuntos importantes han sido resueltos de forma satisfactoria y para poner en claro el registro correspondiente a la supervisión en el proceso de aclaración. Esta lista de verificación debería rellenarse en el momento de revisión de los informes y debe ser firmada por el supervisor correspondiente.

A menudo se emplea un memorandum en relación con el resumen de auditoría que sirve para suplementar a la lista de revisión. Este documento debería resumir de forma clara y concisa los principales problemas encontrados y los asuntos importantes relacionados con la auditoría. Un ejemplo de las áreas que se deben cubrir, con una debida consideración en lo que al informe del auditor se refiere, podría estar formado por los siguientes:

1. Cambios o desviaciones de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
2. Incertidumbres importantes o disputas graves.
3. Limitaciones del alcance de la auditoría.
4. Asuntos cuestionables o “puntos delicados” sobre estimaciones contables o juicios emitidos.
5. Resúmenes comparativos de cuentas clave o información financiera.
6. Fiscalidad de las partidas importantes.

#### 4.4.9.3 NORMAS DE PRESENTACIÓN DE INFORMES.

**Definición.** Un informe consiste en cualquier comunicación escrita que haga referencia a la naturaleza y referencia de los servicios profesionales prestados. Puede tratarse de un documento formal o de una simple carta en donde se incluyan las conclusiones u opiniones profesionales a que se ha llegado como consecuencia de los servicios prestados. Bajo esta definición podría considerarse como informes muchas de las comunicaciones hechas por los auditores, incluyendo los resultados de servicios fiscales en la asesoría a la dirección y en los estudios especiales.

**Informe estándar del auditor.** El informe del auditor se publica normalmente en relación con un examen de los estados financieros básicos: el balance de situación y los estados de resultados, de neto patrimonial y de cambios de la posición financiera. Está formado por dos párrafos, uno que describe la naturaleza del examen (párrafo de “alcance”) y otro que expresa la opinión del auditor (párrafo de “opinión”).

El párrafo de alcance aparece en primer lugar, por regla general, y sirve para identificar el tema del examen. En él, el auditor hace referencia a los estados financieros e incluye:

- Los títulos de los estados financieros presentados.
- Las fechas o períodos de tiempo que abarcan los estados financieros.
- El nombre de la entidad a que corresponden.

En el párrafo de opinión, el auditor expresa su opinión como profesional basándose en el examen que ah llevado a cabo de los estados financieros. Este párrafo incluye las conclusiones alcanzadas por el auditor respecto a: 1) la presentación adecuada de los estados financieros (admitiendo la imposibilidad de que su exactitud sea absoluta), en conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad Financiera (NICF) u otras bases contables admisibles, incluyendo un estudio de la suficiencia de las informaciones presentadas, y 2) la consistencia en la aplicación de las NICFs u otras bases contables admisibles.

El aspecto de un informe estándar es el siguiente:

**Párrafo de alcance**

Hemos examinado el balance de situación de Inversiones Hospitalarias S.A. al 31 de Diciembre de 20XX y los estados de resultados, y de cambios en la posición financiera por el año finalizado en dicha fecha.

Nuestro examen ha sido realizado por el año finalizado en dicha fecha. Nuestro examen ha sido realizado en conformidad con las Normas Internacionales de auditoría y, en consecuencia, ha incluido tantas pruebas de los registros contables y otros procedimientos de Auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

**Párrafo de opinión**

En nuestra opinión, los estados financieros arriba descritos presenta adecuadamente la situación financiera de Inversiones Hospitalarias S.A. al 31 de Diciembre de 20Xx y los resultados de sus operaciones, así como los cambios en la posición financiera para el año finalizado en dicha fecha, de conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad aplicados consistentemente con el año anterior.

**BIBLIOGRAFIA**

**LIBROS**

1. COMITÉ INTERNACIONAL DE CONTABILIDAD Normas Internacionales de Contabilidad  
Cuarta Edición  
México DF, México Enero 2000
  
2. COMITÉ INTERNACIONAL DE PRACTICAS DE AUDITORIA Normas Internacionales de Auditoría  
Quinta Edición  
México DF, México Agosto 2000
  
3. COOK, J.W.  
WINKLE,G.M Auditoría  
Tercera Edición  
Editorial McGraw-Hill  
México DF, México Junio 1994.
  
4. ECHENIQUE GARCIA, José Antonio Auditoría en Informática  
Segunda Edición  
Editorial McGraw-Hill  
México DF, México Abril 2003
  
5. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS A.C. Declaraciones sobre procedimientos de auditoría.  
Edición de 1988.  
México DF, México Enero 1988



**LEYES Y REGLAMANTOS**

1. ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR. Código de Comercio.  
Editor Ricardo Mendoza Orantes  
San Salvador, El Salvador 2004
  
2. ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR. Código de Trabajo.  
Editor Ricardo Mendoza Orantes.  
San Salvador, El Salvador 2004
  
3. ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR. Código Tributario.  
Editor Ricardo Mendoza Orantes.  
San Salvador, El Salvador 2004
  
4. ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR. Ley del Impuesto a la Transferencia de Bienes Muebles y a la Prestación de Servicios.  
Editor Ricardo Mendoza Orantes  
San Salvador, El Salvador 2004
  
5. ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR. Ley del Impuesto sobre la Renta.  
Editor Ricardo Mendoza Orantes.  
San Salvador, El Salvador 2004.
  
6. ASAMBLEA LEGISLATIVA DE LA REPUBLICA DE EL SALVADOR. Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría Pública.  
Editor Ricardo Mendoza Orantes.  
San Salvador, El Salvador 2004.

**SITIOS DE INTERNET**

[www.monografias.com](http://www.monografias.com)

[www.unamosapuntos.com](http://www.unamosapuntos.com)

[www.Ifac.org](http://www.Ifac.org)

[www.mh.gob.sv](http://www.mh.gob.sv)

[www.minec.gob.sv](http://www.minec.gob.sv)

# Anexos

## INDICE DE ANEXOS

### **ANEXO No 1**

- ✓ Solicitud de confirmación positiva.

### **ANEXO No.2**

- ✓ Solicitud de confirmación negativa.

### **ANEXO No.3**

- ✓ Guía de entrevista dirigida al Departamento de Contabilidad de Inversiones Hospitalarias S.A. (Farmacia Cader).

### **ANEXO No.4**

- ✓ Guía de entrevista dirigida a Contadores Públicos Profesionales en el área de Auditoría

**ANEXO No 1**

**Solicitud de confirmación positiva**

SOLICITUD DE CONFIRMACIÓN

Distinguidos señores:

Nuestros auditores están llevando a cabo un examen de los estados financieros y pretenden obtener una confirmación directa de la exactitud del importe adeudado en la fecha indicada. Tengan la bondad de comparar el saldo que se muestra a continuación con el de sus registros, anotando al dorso los detalles de las irregularidades existentes. A continuación firmen esta carta en el espacio correspondiente y envíenla directamente a nuestros auditores, Black & White. Para su comodidad se adjunta un sobre de contestación a franquear en destino.

Esta no es una solicitud de pago y no deberían enviarse remesas a nuestros auditores.

Les saluda atentamente,

Fecha de auditoría: \_\_\_\_\_

Saldo de la cuenta: \_\_\_\_\_ \$

Black & White

El saldo a que se ha hecho mención anteriormente era correcto en la fecha señalada. Si no es correcto, marcar una cruz a la par de dicha cantidad e indicar la diferencia al dorso de este escrito.

\_\_\_\_\_  
Empresa

Firmado por

No. \_\_\_\_\_

Devolver esta confirmación a la oficina de \_\_\_\_\_ Black & White

**ANEXO No 2**

**Solicitud de confirmación negativa.**

SOLICITUD DE CONFIRMACIÓN

Distinguidos señores:

Nuestros auditores están realizando un examen de nuestros estados financieros y pretenden obtener una confirmación directa de la exactitud del importe de la factura adeudada. Tengan la bondad de comparar el importe de la factura que se indica a continuación con el de sus archivos, anotando al dorso detalles de cualquier irregularidad que pudiera existir. (Se adjunta una copia de la factura para facilitarles la localización de la información solicitada e identificar las discrepancias que puedan existir). A continuación firmen esta carta en el espacio correspondiente y envíenla directamente a nuestros auditores. El saldo de su cuenta puede incluir otras facturas, sin embargo, para fines de confirmación, nuestros auditores están intensados únicamente en esta concreta.

Les saluda atentamente,

Fecha de auditoría \_\_\_\_\_

Factura No. \_\_\_\_\_

Fecha de factura \_\_\_\_\_

Importe de la factura \_\_\_\_\_

Black & White

El importe de la factura indicado anteriormente es el correcto. (Si no es el correcto, plasmee una cruz a la par de la cantidad antes descrita y señale la diferencia al dorso de este documento).

\_\_\_\_\_  
Empresa

\_\_\_\_\_  
Firmado por

No. \_\_\_\_\_

Enviar esta confirmación a la oficina de \_\_\_\_\_ Black & White

**ANEXO No. 3**



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE CCIDENTE  
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS

Guía de Entrevista dirigida al Departamento de Contabilidad de Inversiones Hospitalarias S.A. (Farmacia Cáder).

**Objetivo:** conocer la opinión del personal encargado de los registros contables de la sociedad Inversiones Hospitalarias S.A., respecto al control interno, registros y libros contables y legales; y otros aspectos que pudiesen contribuir a mejorar sus labores.

**Indicaciones:** Debe leerse la pregunta de manera clara y precisa; y permitir que conteste.

- 1 ¿Conoce la estructura organizacional de Inversiones Hospitalarias y puede reconocer su lugar dentro del mismo?  
\_\_\_\_\_
- 2 ¿Qué tipo de sistema contable se utiliza?  
\_\_\_\_\_
- 3 ¿Conoce exactamente como funciona el sistema contable que se utiliza?  
\_\_\_\_\_
- 4 ¿Conoce el tipo de método de valuación de inventarios?  
\_\_\_\_\_
- 5 ¿El departamento de Contabilidad desarrolla un plan de trabajo en los que incorpora los elementos de seguridad de la información y calidad de la información?  
\_\_\_\_\_
- 6 ¿Hace el departamento de contabilidad algún tipo de comparación de las actividades programadas con las realizadas?  
\_\_\_\_\_
- 7 ¿Aplica el departamento de contabilidad las Normas Internacionales de Contabilidad Financiera de manera consistente?  
\_\_\_\_\_
- 8 ¿Qué tipos de registros y libros contables se manejan dentro de la ?  
\_\_\_\_\_
- 9 ¿Considera que los arrendatarios están satisfechos con la limpieza que se realiza en el Mercado?  
\_\_\_\_\_
- 10 ¿En su opinión el CAM brinda la seguridad que el Mercado requiere?  
\_\_\_\_\_
- 11 ¿Considera que la asignación presupuestaria no supe las necesidades del Mercado?  
\_\_\_\_\_

12 ¿Dónde considera que hay más afluencia de usuarios al interior o exterior del Mercado?

13 ¿Al confrontar los ingresos – costos considera que el Mercado es rentable o es deficitario?

14 ¿Esta recolectando su grupo de cobradores la cantidad de dinero programada y correspondiente a su zona de cobro?

¿Cree que sea conveniente la descentralización de los Mercados Municipales a fin de que sean autosuficientes en lo económico, financiero y contable?

**ANEXO No. 4**



UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD MULTIDISCIPLINARIA DE OCCIDENTE  
DEPARTAMENTO DE CIENCIAS ECONOMICAS

Guía de Entrevista dirigida a Contadores Públicos Profesionales en el área de auditoría.

**Objetivo:** conocer la metodología utilizada cuando se realiza un trabajo de auditoría; y otros aspectos que pudiesen contribuir a mejorar sus labores.

**Indicaciones:** Debe leerse la pregunta de manera clara y precisa; permitir que conteste, y realizar las anotaciones pertinentes.

1. ¿Cuáles son algunas formas para evaluar el control interno de una entidad?

2. ¿Cuáles son sus recomendaciones al realizar una auditoría de Estados financieros por primera vez?

3. ¿Que pruebas de control y que procedimientos sustantivos se deben de realizar cuando se evalúa el área del efectivo y Equivalentes?

4. ¿Considera importante la revisión de los libros de contabilidad y auxiliares antes de realizar el trabajo de auditoría?

5. ¿Qué debe contener el programa de auditoría para el área del efectivo y Equivalentes?

6. ¿Qué debe contener un cuestionario de control interno dirigido al efectivo y equivalentes?

7. ¿Cómo debe elaborarse el programa de auditoría para el área de inventarios?

8. ¿Qué tipo de pruebas deben realizarse al revisar el área de inventarios?

9. ¿Qué debe contener el cuestionario de control interno de inventarios?

10. ¿Qué debe contener el programa de auditoría para el la Propiedad, Planta y Equipo?

11. ¿Considera importante la revisión física de las tarjetas de activó fijo contra lo que realmente existe?

12. ¿Qué debe saber el auditor sobre la Propiedad, Planta y Equipo cuando realiza un trabajo de auditoria?  
\_\_\_\_\_
13. ¿Cómo se selecciona una muestra de las Cuentas por Cobrar?  
\_\_\_\_\_
14. ¿Cuál es el contenido del programa para las Cuentas por Cobrar?  
\_\_\_\_\_
15. Que preguntas debe realizar el auditor con el fin de conocer mas acerca del control interno de las Cuentas por Cobrar?  
\_\_\_\_\_
16. Para el área de las Cuentas por Pagar ¿Qué debe tener en cuenta el auditor al momento de elaborar del programa de auditoria?  
\_\_\_\_\_
17. ¿Qué debe contener el cuestionario de control interno de las Cuentas por Pagar?  
\_\_\_\_\_
18. ¿Qué exigencias mínimas debe contener el programa de auditoria dirigido al Patrimonio?  
\_\_\_\_\_
19. ¿Qué debe preguntarse en el cuestionario de control interno referente al Patrimonio?  
\_\_\_\_\_
20. ¿Cómo se elabora un programa de auditoria para el área de las Compras?  
\_\_\_\_\_
21. ¿Qué tipo de pruebas se deben realizar al momento de evaluar las compras?  
\_\_\_\_\_
22. ¿Qué tipo de preguntas debe contener el cuestionario de control interno de las compras?  
\_\_\_\_\_
23. ¿Deben de evaluarse las compras de forma integral con las otras áreas relacionadas?  
\_\_\_\_\_
24. ¿Cómo debe elaborarse el programa para evaluar los Gastos de operación y otros?  
\_\_\_\_\_
25. ¿Qué debe contener el programa de auditoria dirigido a las ventas?  
\_\_\_\_\_
26. Cuando debe el auditor dar una opinión:  
a) Calificada  
b) No Calificada  
c) Adversa  
d) Abstenerse de opinión  
\_\_\_\_\_

