

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
Facultad de Ciencias Económicas
Escuela de Contaduría Pública



***"Estandarización de la Estructura del Informe
de Auditoría Integral"***

Trabajo de Graduación Presentado por:

Jesús Domínguez Guzmán

Marina Lidia Maravilla Carballo

Para optar al Grado de:

LICENCIADO(A) EN CONTADURÍA PÚBLICA

Mayo de 2003

San Salvador. El Salvador. Centro América



© 2001, DERECHOS RESERVADOS

Prohibida la reproducción total o parcial de este documento,
sin la autorización escrita de la Universidad de El Salvador

SISTEMA BIBLIOTECARIO, UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

RECTORA : DRA. MARÍA ISABEL RODRÍGUEZ
SECRETARIA GENERAL : LICDA. LIDIA MARGARITA MUÑOZ VELA

DECANO DE LA FACULTAD
DE CIENCIAS ECONOMICAS : MSC. ROBERTO ENRIQUE MENA

SECRETARIO DE LA FACULTAD
DE CIENCIAS ECONOMICAS : ING. JOSÉ CIRIACO GUTIERREZ
CONTRERAS

ASESOR : LIC. CARLOS ALVARENGA
BARRERA

TRIBUNAL EXAMINADOR
PRESIDENTE : LIC. ALVARO EDGARDO CALERO
RODAS

PRIMER VOCAL : LIC. RICARDO ARÉVALO PADILLA
SEGUNDO VOCAL : LIC. CARLOS ALVARENGA BARRERA

MAYO DE 2003

SAN SALVADOR, EL SALVADOR, CENTRO AMERICA

DEDICATORIA

Le dedico este triunfo a **DIOS TODOPODEROSO** por haberme iluminado en toda mi carrera, por que este es el primer paso en mi profesión y con su ayuda podré seguir adelante.

A mis padres Carlos Humberto Maravilla Argueta y Zoila Marina Carballo de Maravilla, por haberme apoyado en todo, les agradezco infinitamente la confianza que depositaron en mí, son una luz en mi vida.

A mis hermanos y sus esposas por su apoyo incondicional

A mi esposo y compañero de tesis que me ha ayudado y comprendido

A mi hija Alessandra Marina Domínguez Maravilla, que ha sido la inspiración para lograr este triunfo.

A mi suegra Berta Berta Dina Guzmán (Q.D.D.G.) que nos apoyó y nos dio fuerzas para salir adelante.

A familiares y amigos que de una u otra manera nos han ayudado.

Marina Lidia Maravilla Carballo.

Dedico este triunfo a **DIOS TODOPODEROSO** por haberme dado la sabiduría necesaria para salir adelante, a mi querida y recordada mamá Berta Dina Guzmán (Q.E.P.D), quien me supo orientar, guiar, reflexionar y ayudarme en todo para hoy lograr su sueño y el mío, honor a ella quien más se lo merece, a mí esposa Marina Lidia Maravilla Carballo por ser mi apoyo inseparable y compañera incondicional. A mi hija Alessandra Marina Domínguez Maravilla, por ser el nuevo motivo para culminar el presente y por ver en ella su futuro y el mío, a mi tío, esposa e hijos y amigos que siempre estuvieron pendientes en este camino.

Jesús Domínguez Guzmán

I N D I C E

RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCION	iii

CAPITULO I

HISTORIA Y GENERALIDADES DE LA AUDITORIA INTEGRAL E

INFORMES DE AUDITORIA INTEGRAL

1.1. Breve historia de la auditoría integral	1
1.1.1. Enfoque y desarrollo de la auditoría integral ..	1
1.1.2. La auditoría integral en la actualidad	1
1.2. La auditoría integral	2
1.2.1. Naturaleza	2
1.2.2. Definición	3
1.2.3. Objetivo	5
1.2.4. Alcance	5
1.2.5. Clases de auditoría	7
1.2.5.1. Auditoría de eficiencia y economía	7
1.2.5.2. Auditoría de efectividad	8
1.2.6. Ambiente de la auditoría integral	8
1.2.7. Normas de auditoría integral	9
1.2.7.1. Normas personales	9
1.2.7.2. Normas de ejecución del trabajo	10
1.2.7.3. Normas sobre informes	10

1.2.7.4.	Normas sobre el seguimiento del riesgo identificado	11
1.2.8.	Aplicación de las normas	12
1.2.9.	Importancia de las normas	12
1.2.10.	Metodología	13
1.2.11.	Componentes	13
1.2.12.	Procedimientos de una auditoría integral	14
1.2.13.	Principios generales de una auditoría integral 15	
1.2.13.1.	Independencia	16
1.2.13.2.	Integridad	16
1.2.13.3.	Objetividad	17
1.2.13.4.	Competencia profesional y debido cuidado	17
1.2.13.5.	Confidencialidad	18
1.2.13.6.	Conducta profesional	18
1.2.13.7.	Normas técnicas	19
1.3.	Proceso de la auditoria integral	19
1.3.1.	Fase de la planeación	20
1.3.2.	Fase de la ejecución	20
1.3.3.	Fase de información	21
1.3.3.1.	Definiciones	21
1.3.3.2.	Proceso de elaboración	23
1.3.3.2.1.	Preparación del borrador del informe	24
1.3.3.2.2.	Discusión de los informes con la gerencia o la entidad auditada	25
1.3.3.2.3.	Obtención e incorporación de respuestas	

de la administración a las recomendaciones del informe final	26
1.3.3.2.4. Ajuste y edición final	27
1.3.3.2.5. Presentación de informe	27
1.3.3.3. Proceso de distribución del informe	28
1.3.3.4. Periodicidad de los informes	28
1.3.3.4.1. Informes parciales o intermedios con periodicidad trimestral	28
1.3.3.4.2. Informe final	29
1.3.3.4.3. Informes eventuales	31
1.3.3.5. Incidencia en los informes de auditoría integral.....	31
1.3.3.5.1. Objetivos de la auditoria	31
1.3.3.5.2. Alcance de los procedimientos	32
1.3.3.5.3. La presentación de dictámenes	32
1.3.3.5.4. La normativa aplicable	33
1.3.3.6. Principales enfoques de presentación de los informes auditoria integral.....	33
1.3.3.6.1. Informe de resultados	33
1.3.3.6.1.1. Elaboración de un resumen ejecutivo	36
1.3.3.6.1.2. Organización del informe alrededor de hallazgos claves.....	36
1.3.3.6.1.3. Colocación de información detallada en anexos y no en el cuerpo del informe	37
1.3.3.6.2. Informe por cada componente evaluado.....	37

1.3.3.6.2.1. Esquema de presentación de informes de auditoría.....	43
1.3.3.6.3. Informe general y dictamen por cada componente o dictamen sumario.	44

CAPITULO II

METODOLOGÍA Y RESULTADO DE LA INVESTIGACIÓN

2.1. Definición del tipo de estudio	52
2.1.1. Unidades de análisis	52
2.2. Recopilación de datos	53
2.2.1. Métodos e instrumentos de recolección de datos.....	53
2.2.2. Muestra	54
2.3. Procedimientos de la información	55
2.4. Análisis e interpretación de los datos	56
2.5. Resultado de la investigación	56
2.5.1. Análisis e interpretación de la investigación de campo	56
2.5.1.1. Experiencia y funcionamiento de los despachos de auditoría en El Salvador	57
2.5.1.2. La necesidad de la capacitación del personal.	66
2.5.1.3. Desarrollo de la auditoria integral	70
2.5.1.4. Enfoque de presentación de la estructura del informe y dictamen de auditoría integral	73
2.5.1.5. Importancia de desarrollar la auditoría	

	integral.....	83
2.6.	Fortalezas, amenazas, debilidades y oportunidades en el desarrollo de la auditoria integral	87
2.7.	Síntesis	90
2.8	Diagnóstico situacional sobre la elaboración y presentación de la auditoría integral por los despachos de auditoria en El Salvador.	94

CAPITULO III

ESTANDARIZACION DE LA ESTRUCTURA DEL INFORME DE AUDITORIA INTEGRAL

3.1.	Enfoques de elaboración y presentación del informe de auditoria integral.	97
3.1.1.	Enfoque I "Informe de resultados".	97
3.1.1.1.	Formato del informe	97
3.1.1.2.	Beneficios de la aplicación de este modelo de informe de auditoría	100
3.1.1.3	Importancia del cuestionamiento del personal en referencia de la objetividad y equilibrio de los hallazgos presentados	102
3.1.1.4	Reunión final para obtener comentarios de los auditados	103
3.1.1.5	Revisión formal del informe en borrador	104
3.1.1.6	Inclusión de los comentarios de los	

	auditados en el informe final.....	104
3.1.1.7	Distribución y entrega del informe final	105
3.1.2.	Enfoque II "Informe por cada componente evaluado".	105
3.1.2.1.	Estructura y contenido del informe final de auditoría integral	106
3.1.2.2.	Contenido de una estructura básica del Informe final de auditoría integral	107
3.1.3.	Desarrollo del Enfoque III "Informe final con dictámenes de los componentes evaluados o dictamen sumario de los componentes evaluados".....	128
3.1.3.1.	Estructura y contenido del informe final	128
3.1.3.1.1.	Políticas y aspectos generales de la entidad.....	128
3.1.3.1.2.	Estados financieros	129
3.1.3.1.3.	Informe de estados financieros, gestión, cumplimiento y control interno.	130
3.1.3.1.4.	Dictamen de los componentes evaluados.....	133
3.2.	Estructura del dictamen de auditoria integral.....	147
3.2.1.	Estructura del dictamen con una opinión global de la entidad examinada	147
3.2.2.	Estructura del dictamen con una opinión por cada componente examinado	148
3.3.	Técnicas de redacción del informe	156

3.4.	Supervisión y presentación del informe	158
3.5	Continuidad de la auditoría	159

CAPITULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1.	Conclusiones	160
4.2.	Recomendaciones	163

BIBLIOGRAFÍA	166
---------------------------	-----

ANEXOS

RESUMEN EJECUTIVO

El estudio de la estandarización del informe de auditoría integral, nace de la necesidad de conocer sobre el contenido de un informe bajo esta modalidad de servicio, así como de proponer lineamientos prácticos y técnicos que contribuyan a esclarecer la forma y la estructura que debe de contener el documento que sirve al auditor para informar sus resultados.

Actualmente se desarrollan auditorías integrales en el sector público, ONG's, proyectos financiados con fondos de entidades internacionales y escasamente en el sector privado, con la ampliación de los conocimientos y la extensión de profesionales dispuestos a desarrollar esta modalidad de servicio, se espera muy pronto incursionar en el sector privado como una necesidad de conocer las deficiencias en la entidad como tal, logrando la competitividad deseada y promoviendo mejoras, nuevos objetivos, metas, de tal forma que esto se convierta en beneficios económicos y redunde en la ampliación de actividades comerciales.

Para lograr este cometido se hace necesario evaluar las opiniones de los auditores inmersos en esta actividad, ya sea a través de la formación recibida en seminarios, convenciones, conferencias, etc. También los profesionales

que han desarrollado la auditoría integral en forma práctica basados en la acumulación de sus conocimientos y apoyo de herramientas como manuales, instructivos y otros documentos con información que orientan al desarrollo en sus etapas principales.

Los informes de auditoría integral no se desarrollan de igual manera ya que existen factores que inciden en la forma de presentar los resultados y dependerá del criterio del auditor en adoptar un enfoque que mejor presente sus resultados de acuerdo a los requerimientos de los clientes.

INTRODUCCION

Para estudiar los informes de auditoría integral se hace necesario analizar las etapas que le preceden al mismo, lo cual forma un criterio sobre los resultados que producirán en la etapa de información, es necesario mencionar que hasta el momento quienes han desarrollado la auditoría integral han planeado, ejecutaron los procedimientos, han obtenido evidencia, se han formado juicios y han informado basándose en diferentes enfoques de presentación de resultados, todo lo anterior debido a la diversidad de corrientes de pensamiento que existen en el medio, unas que provienen de prácticas realizadas fuera de nuestro país y otras que provienen de las practicas realizadas en el nuestro y que de acuerdo a criterios de expertos sustentan sus propias formas de desarrollar la auditoría integral.

Para realizar este estudio, fue necesario indagar sobre la información bibliográfica la cual ayuda a sustentar la base práctica sobre la cual se enfocan algunos autores, es en este sentido que el capítulo I hace énfasis desde una breve historia sobre la auditoría integral, su enfoque principal de desarrollo, algunas definiciones que tienen relación con los informes describiendo, también las clases, el ambiente, las normas, metodología y componentes, procedimientos y principios que conforman los fundamentos teóricos, en el desarrollo de las fases de la auditoría integral, tenemos

la planeación, ejecución y de información, la estructura se desglosa de la fase de información donde se extraen definiciones de los informes, el proceso de elaboración y su periodicidad en que deben de presentarse, dentro de este contexto se detallan algunas incidencias principales que afectan la presentación de informes, para concluir con los enfoques de aplicación en la presentación de informes con su fundamento teórico.

El capítulo II desarrolla la fase de investigación de campo, la metodología está basada desde tres técnicas que son: la recopilación bibliográfica (ya expuesta), información como resultado de la investigación de campo, usando como instrumento de recolección de datos una encuesta elaborada de forma abierta y cerrada, la cual permite obtener información lo más detallada posible, entrevista a profesionales inmersos en el ambiente de auditoría integral, también se determinó las unidades de análisis, la población, la muestra poblacional, el detalle de los procedimientos estadísticos empleados para recopilar, tabular, interpretar y presentar los resultados de la investigación, en este se presentan cuadros con su objetivo que permitirá explicar las variables que intervienen en el estudio como resultado de la investigación de campo, se analiza la experiencia que tienen los despachos de auditoría basado en los años que tienen de funcionar; la necesidad de capacitar al personal,

el desarrollo de la auditoría integral, enfoque y presentación de la estructura del informe de auditoría integral, la importancia de desarrollar la auditoría integral, la FODA de los despachos de auditoría y para finalizar, una síntesis y un diagnóstico situacional.

En el capítulo III, en este se desarrollan las estructuras de un informe de auditoría integral bajo tres enfoques diferentes, tales como: el informe de resultados, informe por cada componente evaluado, informe final con dictamen sumario o dictámenes de los componentes evaluados; estos enfoques se desarrollaron basados en teorías prácticas fundamentada en el apoyo de material bibliográfico, material de normas técnicas de la profesión, resumen de entrevistas desarrolladas a contadores públicos relacionados con esta actividad, al finalizar se concluye presentando la estructura de un dictamen de auditoría integral, con dos opciones, una opinión o varias opiniones, incluidas en el mismo.

En el capítulo IV, en éste se elabora una serie de conclusiones a las que se ha llegado basado en el estudio realizado tomando en cuenta los capítulos anteriores y también se presentan una serie de recomendaciones que contribuirían a desarrollar una auditoría integral y específicamente a presentar un informe bajo esta modalidad.

CAPITULO I

HISTORIA Y GENERALIDADES DE LA AUDITORIA INTEGRAL E INFORMES DE AUDITORIA INTEGRAL

1.1. BREVE HISTORIA DE LA AUDITORIA INTEGRAL

1.1.1. Enfoque y desarrollo.

"La auditoría integral se ha hecho novedosa por la importancia que ha adquirido en el mundo de hoy".⁽¹⁾ Este tipo de servicio no es nuevo, debido a que cuenta con una existencia cercana a los cien años. Los contadores públicos han efectuado este tipo de auditoría, desde inicios del siglo cuando el criterio de la auditoría, era el de operación realizada, operación revisada, es decir, cuando se constataba todos los factores que intervenían en una actividad y así se cubría en su totalidad las operaciones realizadas por el ente y sus correspondientes registros en los estados contables.

1.1.2. La auditoría integral en la actualidad.

"La auditoria integral tiene raíces en las labores ejecutadas tanto en el sector público como en el privado.

⁽¹⁾ Hernández V. Jaime A. Auditoría Integral un Nuevo Paradigma de la Profesión Contable. II Seminario Regional Interamericano de Contabilidad.

En el privado, se ha efectuado considerable labor de auditoria integral. De hecho la auditoría integral ha florecido en unidades de auditoria interna en gran número de principales empresas del sector privado.

Hoy en día, ante la creciente demanda para la ejecución de las auditorias integrales y las necesidades del mercado, algunos auditores han desarrollado capacidades y destrezas para ejecutar la auditoria integral. Su labor complementa la capacidad urgente de la auditoria interna o, en algunos casos, los auditores independientes efectúan un programa amplio de auditoria integral. La participación de los auditores externos es un acontecimiento lógico dada su experiencia en el desarrollo de la tecnología de la auditoria y la disponibilidad de una amplia gama dentro de sus firmas con habilidades técnicas en sectores especializados" ⁽²⁾

1.2. AUDITORIA INTEGRAL.

1.2.1. Naturaleza.

"En la actualidad, la vida económica requiere de un modelo de auditoría que le asegure a los agentes que

⁽²⁾ Vargas Calderón, Víctor. XXIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, San Juan Puerto Rico del 2 al 5 de Agosto de 1999.

interactúan con el ente, un grado de seguridad que supere el simple enfoque del concepto u opinión sobre la información emitida y que cubra todas las variables que se producen o tienen relación con el ente económico y su que hacer empresarial.

En este sentido, la auditoría que satisface todos estos requerimientos, la constituye la auditoría integral. Tal auditoría se sustenta en la disciplina del control en sus diferentes categorías (Prevención, corrección, retroalimentación, prealimentación secuencial, etc.) Permitiendo que la auditoría integral dictamine sobre la empresa en su totalidad".⁽³⁾

1.2.2. Definición.

"Es el proceso de obtener y evaluar objetivamente en un período determinado, evidencia relativa a la información financiera, al comportamiento económico y al manejo de una entidad con el propósito de informar sobre el grado de correspondencia entre aquellos y los criterios o indicadores establecidos o los comportamientos generalizados, la auditoría integral implica la ejecución

⁽³⁾ Hernández V. Jaime A. Auditoría Integral un Nuevo Paradigma de la Profesión Contable II Seminario Regional Interamericano de Contabilidad.

de un trabajo con el alcance o enfoque, por analogía, de las auditorías financieras, de cumplimiento, control interno y de gestión”⁽⁴⁾

La auditoría integral es un enfoque global y no se trata de una suma de auditoría, si no de un modelo matricial compuesta de auditorías financieras y no financieras, en donde se aplican procedimientos generales, elaborados con base a las normas de auditorías de general aceptación, ampliadas de forma racional para cumplir con este trabajo.

Si bien la auditoría integral debe proveer de informes de amplio espectro, para diferentes tipos de usuario del modelo matricial en mención. Es de hacer notar que, en toda auditoría el auditor debe dictaminar sobre el entorno global de la empresa de acuerdo al juicio u opinión que se halla formado sobre el cumplimiento con principios y objetivos del control interno, aspectos legales y si la dirección esta logrando los objetivos basándose en la eficiencia, eficacia y economía y otros aspectos importantes incluidos en su examen.

⁽⁴⁾ Blanco Luna, Yanel. Auditoría Integral, Seminario regional interamericano, Reingeniería y gestión empresarial, El Salvador, Enero, 1997.

1.2.3. Objetivo

El objeto de la auditoria integral es involucrar a todos los componentes de la empresa auditada, de tal forma que la gerencia informe sobre el logro de operaciones económicas, eficientes y efectivas. El rol del auditor es revisar y probar la información y sus controles internos de apoyo en los procesos que ha proporcionado la entidad. En esencia, el auditor someterá a prueba el sistema de medición de la gerencia.

1.2.4. Alcance

El alcance de la auditoria integral es variable y puede aplicarse a la organización en su totalidad o solamente algunas de sus actividades. También podría fijar su alcance en un periodo que se extienda en varios años o tan corto que comprenda algunas semanas. Es aquí donde sustenta la gran diferencia con la auditoria financiera y otras auditorias tradicionales.



© 2001, DERECHOS RESERVADOS

Prohibida la reproducción total o parcial de este documento,
sin la autorización escrita de la Universidad de El Salvador

SISTEMA BIBLIOTECARIO, UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

"En general el alcance del trabajo estará encaminado a auditar integralmente los siguientes aspectos de carácter universal:" ⁽⁵⁾

- Los procesos de diagnóstico del entorno, de ejecución y adopción de planes, de seguimiento de su ejecución, de acciones encaminadas a estimular el cumplimiento o corregir las desviaciones de dichos planes, de la asignación de recursos, de la racionalidad de su uso y así mismo, de la calidad de los bienes y servicios. Todo ello, encaminado dentro de los objetivos y metas trazadas por el ente económico.
- La información, sus productos y sus procesos integrantes.
- Los hechos económicos, las actividades y las operaciones en su generación de modo, tiempo y lugar, así como su reflejo en los sistemas de información.
- La identificación del cumplimiento de todos los procesos en los aspectos relacionados con el campo de la regulación.
- El entorno, la competencia, los clientes, la comunidad, las relaciones con el Estado, así como la viabilidad de

⁽⁵⁾ Hernández V. Jaime A. Auditoria Integral un Nuevo Paradigma de la Profesión Contable II Seminario Regional Interamericano de Contabilidad.

la continuidad del ente económico con el futuro y las medidas para su protección.

- El conocimiento de los administradores sobre el negocio, sobre sus riesgos y oportunidades, así como la neutralización de las amenazas.
- La calidad y oportunidad de las decisiones administrativas y su análisis igualmente en la gestión y desempeño y sus niveles de eficiencia, eficacia y economía.
- Los procesos definidos para la obtención de metas así como las tácticas y estrategias organizacionales y los parámetros de control existentes.
- La estructura y los niveles de dirección.
- Los procesos de medición y análisis de los resultados.

1.2.5. Clases de Auditoría Integral

"La auditoria integral tiende a ser naturalmente divisible en dos clases principales:

- Auditoria de eficiencia y economía
- Auditoría de efectividad" ⁽⁶⁾

⁽⁶⁾ Vargas Calderón, Víctor. XXIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, San Juan, Puerto Rico del 2 al 5 de Agosto de 1999.

1.2.5.1. Auditoría de Eficiencia y Economía.

Esta auditoría se planifica para ayudar a disminuir los costos o aumentar la producción; los términos eficiencia y economía tienden a la obtención de suficiente información que permita determinar precios y comparar el costo de oportunidad. La eficiencia, está vinculada con la productividad. La economía se relaciona con la oportunidad de reducir costos en la adquisición de bienes y servicios.

1.2.5.2. Auditoría de efectividad.

Se dice que esta clase de auditoría es más compleja entre otros tipos de auditoría integral. Esto se debe a la naturaleza inherente de las auditorías diseñadas para medir el logro de los objetivos o resultados y para mejorar el rendimiento.

No importa el sector en el cual se efectúa la labor de auditoría, la auditoría de efectividad resulta ser un proceso de comparación entre el rendimiento o condiciones actuales y una norma de rendimiento.

1.2.6. Ambiente de la auditoría integral.

"El ambiente donde se efectúa la auditoría integral varía bastante, algunos ambientes son altamente adversos en cambio otros se caracterizan por su amplia cooperación".⁽⁷⁾

En algunos hay una participación constante de los funcionarios de supervisión y control directo, es por ello que tienen mucho que ver con el resultado de la auditoría; en otros, la participación es mucho menor.

El cuerpo directivo puede jugar un rol que varía desde la selección de cada proceso a ser auditado, hasta algo mucho más limitado, como la revisión del plan propuesto por el equipo de auditoría integral.

Aunque el proceso puede tolerar variaciones, generalmente se ha encontrado que haber involucrado al cuerpo directivo en las actividades de auditoría integral, la realización de esta es más exitosa.

1.2.7. Normas de Auditoría Integral.

La auditoría integral se desarrolla a través de la aplicación de normas de auditoría de general aceptación

⁽⁷⁾ Vargas Calderón, Víctor. XXIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, San Juan, Puerto Rico, del 2 al 5 de Agosto 1999.

(Normas personales, ejecución del trabajo, sobre informes y sobre seguimiento del riesgo identificado).

1.2.7.1. "Normas personales:

- ✓ Los auditores deben poseer un adecuado conocimiento técnico y cultural y capacidad profesional permanente actualizada.
- ✓ Los auditores deben evaluar la colaboración requerida de expertos en áreas específicas.
- ✓ Los auditores deben estar libres de impedimentos que comprometan su independencia en las actividades a auditar.
- ✓ Los auditores deben ejercer el debido cuidado profesional al efectuar la auditoria integral.

1.2.7.2. Normas de ejecución del trabajo:

- ✓ La labor deberá ser cuidadosamente planificada y monitoreada, poniendo atención a lo actual y criterio sobre lo futuro.
- ✓ El alcance del trabajo debe evaluar los procesos de la organización.
- ✓ Debe obtenerse evidencia suficiente, competente y oportuna basados en el sustento del caso, experiencias y predicciones.

- ✓ El auditor debe estar alerta a situaciones de posibles fraudes, abusos o actos ilegales.

1.2.7.3. Normas sobre informes:

- ✓ Los informes deben ser revisados y discutidos con los auditados y aquellos funcionarios que soliciten la auditoría, antes de su emisión.
- ✓ Los hallazgos presentarán los datos en forma exacta y razonable, describirán de manera convincente, clara, sencilla, concisa y completa, los riesgos a los cuales se enfrenta la entidad.
- ✓ Los informes serán objetivos, oportunos, coherentes, útiles y contrastables.
- ✓ Los informes deben incluir una mención especial sobre los logros obtenidos, poniendo mayor énfasis en las mejoras que en las críticas.

1.2.7.4. Normas sobre el Seguimiento del Riesgo

Identificado:

- ✓ Los hallazgos de auditoría deben presentar un seguimiento periódico y de ser posible una fecha límite para su implementación y/o subsanación.

- ✓ Los hallazgos de auditoria que presenten impedimentos controlables, deben ser reevaluados por el auditor.
- ✓ Todo hallazgo para poder ser superado debe contar con la evidencia respectiva." ⁽⁸⁾

1.2.8. Aplicación de las normas.

Las normas deben ser ejecutadas como tal, sin embargo esto puede cambiar con el juicio del auditor y sus soluciones pueden variar de acuerdo a las políticas y prácticas de la auditoria integral y las características de la labor a ser ejecutada.

Las firmas de auditoria desarrollan practicas y procedimientos internos para asegurar la consistencia y la calidad de la labor que llevan a cabo. Estos procedimientos se relacionan con la preparación y revisión de la documentación del trabajo.

A menudo describen los procedimientos que han adoptado para cumplir con las normas profesionales en manuales internos o en materiales de capacitación.

⁽⁸⁾ Vargas Calderón, Víctor. XIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, San Juan Puerto Rico del 2 al 5 de Agosto de 1999.

1.2.9. Importancia de las normas.

Las normas de auditoria, junto con los procedimientos para su implantación establecen orden y disciplina en la conducción de la labor. Lo más importante es que se producen auditorias completas y efectivas que proporcionan hallazgos y recomendaciones respaldados y defendibles, ambos a su vez garantizan que la labor ha sido efectuada con veracidad y abren el camino para la discusión constructiva de los hallazgos y recomendaciones de auditoria.

1.2.10. Metodología.

El auditor evalúa todos los aspectos relacionados con su actividad y se centra en el ente económico incluido su entorno; la confianza pública depositada en el auditor permite al empresario tener seguridad sobre la evaluación de los riesgos, competencia y oportunidad en el negocio, la metodología se basa especialmente en la evaluación y estudio de los hechos económicos, recursos, procedimiento, políticas y decisiones en su totalidad, así también evalúa las operaciones, la eficiencia, eficacia y economía.

1.2.11. Componentes

"La auditoría integral, es considerada como una matriz compuesta; esto implica exámenes de distinto orden para cumplir con sus objetivos, así tenemos:" ⁽⁹⁾

- Examen de carácter financiero para medir la integridad, confiabilidad y nivel de certeza de los estados financieros y del sistema de información contable y todos los documentos y procesos que lo conforman.
- Examen de evaluación del control interno, este se realiza para verificar si el ente económico se encuentra sujeto a un plan organizacional y a un conjunto de políticas, métodos y procedimientos, implantado por los administradores, con el fin de poder evaluar el ambiente de control.
- Examen de gestión de desempeño este es para verificar el nivel de calidad de las decisiones y de la administración a fin de evaluar eficiencia, eficacia y economía del ente económico.
- Examen de cumplimientos legales para conocer el nivel de observancia de la normatividad existente: Leyes,

⁽⁹⁾ Hernández V. Jaime A. Auditoría Integral un Nuevo Paradigma de la Profesión Contable II Seminario Regional Interamericano de Contabilidad.

decretos, resoluciones y reglamentos tanto internos como externos. Todos los exámenes antes mencionados se llevan a cabo de manera interrelacionada y se aplican a todo el ciclo económico del ente.

1.2.12. Procedimientos de una Auditoría Integral.

Para realizar la auditoría integral, se deben establecer procedimientos que garanticen que el juicio profesional es idóneo y cubre integralmente al ente económico. Por ello los procedimientos se deben plasmar a partir de una planeación estratégica del trabajo que permita una labor integral, oportuna y permanente de las operaciones del ente.

“Reiterando las consideraciones en la XXII CIC, tenemos que solo serán sólidos aquellos procedimientos que se realicen a partir de:”⁽¹⁰⁾

- ✓ Inspección, constancia o comprobación directa.
- ✓ Observación de controles
- ✓ Reconstrucción de hechos
- ✓ Validación de datos de prueba
- ✓ Confirmación de prueba

⁽¹⁰⁾ Hernández V. Jaime A. Auditoría Integral un Nuevo Paradigma de la Profesión Contable II Seminario Regional Interamericano de Contabilidad.

- ✓ Procedimientos analíticos probados en circunstancias similares y mediante muestras ajustadas, calculadas en minimización de error aplicable.

1.2.13. Principios generales de una auditoría integral:

"Los principios son las reglas fundamentales y los parámetros éticos que rigen la conducta del auditor en una auditoría integral" ⁽¹¹⁾

1.2.13.1. Independencia:

La independencia supone una actitud mental que permite al auditor actuar con libertad respecto a su juicio profesional, para lo cual debe encontrarse libre de cualquier predisposición que limite su imparcialidad en la consideración objetiva de los hechos, así como en la formulación de sus conclusiones.

Para ser y parecer independiente, el auditor no debe tener intereses ajenos a los profesionales, ni estar sujeto a influencias susceptibles de comprometer tanto la solución

⁽¹¹⁾ Blanco Luna, Yanel. Auditoría Integral, Seminario Regional Interamericano, "Reingeniería y Gestión Empresarial", El Salvador, enero, 1997.

objetiva de los asuntos que le son sometidos, como la libertad de expresar su opinión profesional.

1.2.13.2. Integridad:

La integridad debe entenderse como la rectitud intachable en el ejercicio profesional, que le obliga a ser honesto y sincero en la realización de su trabajo y en la emisión de su informe. En consecuencia, todas y cada una de las funciones que realice han de estar presididas por una honradez profesional irreprochable.

1.2.13.3. Objetividad:

La objetividad implica el mantenimiento de una actitud imparcial en todas las funciones del auditor. Para ello debe gozar de una total independencia en sus relaciones con la entidad auditada. Debe ser justo y no permitir ningún tipo de influencia o prejuicio.

1.2.13.4. Competencia Profesional y Debido Cuidado.

El contador público tiene la obligación de mantener su nivel de competencia a lo largo de toda su carrera profesional. Sólo deberá contratar trabajos que él o la

firma de contadores a la que pertenezca espere poder realizar, de acuerdo a su competencia profesional.

También tiene el deber permanente de mantener sus conocimientos y sus habilidades profesionales a un nivel adecuado para asegurar que su cliente o su empleador reciba el beneficio de un consejo profesional competente, basados en los estudios y entrenamientos adecuados.

La debida diligencia profesional impone a cada persona que interviene en el trabajo, la responsabilidad del cumplimiento de las normas de auditoría en la ejecución del trabajo y en la emisión del informe. Su ejercicio exige, así mismo, una revisión crítica a cada nivel de supervisión del trabajo efectuado y del juicio emitido por todos y cada uno de los profesionales del equipo de trabajo de auditoría.

1.2.13.5. Confidencialidad:

El profesional de la contaduría deberá respetar la confidencialidad respecto a la información que obtenga en el desarrollo de su trabajo y no deberá revelar ninguna información a terceros sin la autorización específica, a menos que tenga el derecho o la obligación profesional o legal de hacerlo. También tiene la obligación de garantizar

que el personal bajo su control respete fielmente el principio de la confidencialidad.

El principio de confidencialidad es más amplio que el de revelación de la información; incluye el hecho de que el contador que obtenga información en el curso de la prestación de sus servicios, no debería usarla ni aparentar usarla para su beneficio personal o para terceros.

1.2.13.6. Conducta Profesional.

El contador público debe actuar de acuerdo con la buena reputación de la profesión y evitar cualquier conducta que pueda desacreditarla. Esto requiere que las agremiaciones a las cuales pertenecen, al desarrollar sus normas de ética tengan en cuenta las responsabilidades profesionales de los contadores públicos con sus clientes, con terceros, con miembros de la profesión contable, con el personal de la entidad que los emplee laboralmente y con el público en general.

1.2.13.7. Normas técnicas:

El auditor deberá conducir una auditoría integral de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría y demás normas técnicas que se expidan a nivel internacional y de su país. Estas contienen principios básicos y

procedimientos esenciales junto con lineamientos relativos en forma de material explicativo o de otro tipo.

1.3. PROCESO DE LA AUDITORIA INTEGRAL.

En términos generales, todo proceso comprende un conjunto de fases sucesivas, desarrolladas de forma lógica. De igual forma el proceso implica un conjunto de fases o etapas que están estrechamente relacionadas, que se considera el proceso con un solo cuerpo, en el que sus elementos se separan únicamente para efectos de análisis de sus conceptos.

1.3.1. Fase de planeación.

En esta etapa es donde el auditor prevé cuales son los procedimientos que han de emplearse, la oportunidad y alcance con que deben desarrollarse y el personal profesional que debe intervenir en el trabajo; e incluye una serie de fases que proporcionan la cobertura total de la entidad analizada. Estos aspectos inician con el análisis de los términos de referencias del contrato con el cliente, lo que permitirá delimitar las áreas principales a desarrollar.

En términos generales, la planificación de la auditoría integral permitirá el desarrollo sistemático de fases fundamentales que al ejecutarla, consolidarán su proceso.

1.3.2. Fase de ejecución.

Es la parte operativa de la auditoría integral, que consiste en obtener la evidencia suficiente y competente como aspecto fundamental. Además es de gran importancia considerar los niveles de riesgo de detección y desarrollar la evaluación y el análisis de los resultados obtenidos en sus distintos componentes.

1.3.3. Fase de información.

En esta etapa es donde se expresa el dictamen del auditor, el cual contiene la opinión que de acuerdo al criterio de éste debe emitirse con respecto al examen realizado.

El informe de auditoría integral difiere sustancialmente del informe tradicional de los estados financieros, ya que el primero dictamina además de las cifras financieras y de las operaciones generales de la entidad, considerando también los aspectos administrativos, de cumplimiento y de control interno. Durante la fase de planeación y a través de la fase de ejecución de la auditoría, se tiene en cuenta

el enfoque de elaboración del informe que se pretende adoptar.

1.3.3.1. Definiciones

✓ *Informe anual:*

El auditor emite sobre una base anual un documento que incluye los estados financieros, junto con el informe de auditoría correspondiente.

✓ *Informe detallado:*

El informe detallado es conocido también como carta de gerencia y el auditor es el encargado de prepararla después de haber realizado la auditoría practicada por él; dicha carta está dirigida a la gerencia o a los directores y suministra información sobre los hallazgos, conclusiones y recomendaciones, para ser discutidos.

✓ *Informe de auditoría:*

Declaración del auditor sobre el trabajo que ha realizado y su expresión de confianza de opinión, después de una auditoría practicada por él, sobre la propiedad de los estados financieros. El informe ordinario de auditoría, dirigido comúnmente a los accionistas o directores bajo el título de informe del

auditor contiene en lo fundamental los párrafos o secciones en que se expresa el alcance y la opinión.

✓ *Informe de auditoría integral*

Es el documento que el contador público emite a su cliente de acuerdo a Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, normas técnicas de la profesión de acuerdo al alcance y resultado del examen realizado. Este informe debe contener un dictamen sobre todo el entorno de la empresa de acuerdo a la opinión que se haya formado, saber de cada uno de los componentes que se evalúe.

✓ *Dictamen:*

Es la opinión, juicio, parecer que el auditor tiene de un proceso.

✓ *Dictamen de auditoría:*

Documento que expide el contador público con su firma al terminar una auditoría y que contiene dos secciones:

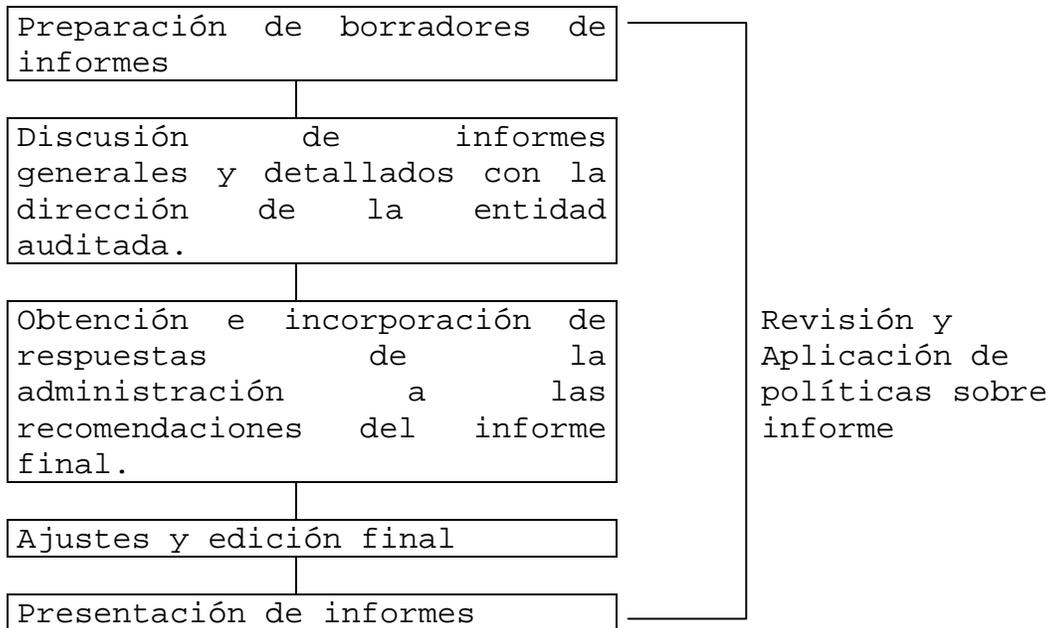
1. Una breve explicación del alcance del trabajo realizado.

2. Su opinión profesional acerca de los estados financieros en cuanto a si se presentan de una manera razonable.

1.3.3.2. Proceso de Elaboración.

La preparación y presentación de informes constituye la penúltima fase del proceso de auditoría (ver Figura N° 1). Esta fase incluye la discusión de los informes con la administración o gerencia de la entidad auditada y la presentación de informes ante el contralor o su representante, los comités de auditoría o las juntas de directores. A continuación de la figura se describe la revisión final y el proceso de aprobación.

Figura N° 1. "El proceso de elaboración de informes"⁽¹²⁾



1.3.3.2.1. Preparación del Borrador del Informe.

Los supervisores deben iniciar la elaboración de los borradores de informes por puntos sobre los componentes de auditoría de los cuales están encargados, una vez se haya completado la mayor parte del trabajo de campo.

El director de la auditoría debe revisar entonces estos borradores, para evaluar el desarrollo y el progreso logrado de cada componente de auditoría integral durante la fase de ejecución. El comité de asesoría de auditoría puede así mismo, revisar estos informes por puntos.

⁽¹²⁾Procedimientos para la elaboración de informes de auditoría integral. Nicaragua 2000.

Los borradores de informes indican el contenido, la estructura del análisis desarrollado y los hallazgos y conclusiones emanadas de los papeles de trabajo de la auditoría. Estos informes proporcionan al gerente de la auditoría la oportunidad de reevaluar la importancia de los asuntos principales y determinar si la calidad de la evidencia es adecuada, lo cual puede involucrar la revisión de otros aspectos de auditoría relacionados, particularmente cuando los hallazgos parecen sobrepasar los límites del área examinada por alguno de los supervisores de un componente en particular.

1.3.3.2.2. Discusión de los informes con la gerencia o administración de la entidad auditada.

Un paso importante en la fase de presentación de informes involucra la comunicación de los resultados de auditoría a la gerencia o dirección de la entidad auditada, para que esta pueda indicar si los hallazgos y conclusiones son adecuados, si se comprenden las recomendaciones y si son aceptables y pueden implementarse oportunamente. Aquellas respuestas a las recomendaciones se incluyen como parte del informe de auditoría integral.

1.3.3.2.3. Obtención e incorporación de respuestas de la administración a las recomendaciones del informe final.

El objetivo de la comunicación, es suministrar información detallada sobre los hallazgos, conclusiones y recomendaciones y buscar su reacción a ellos.

Cuando se reciban las respuestas de los borradores de discusión, el gerente de la auditoría se responsabilizará de su revisión y de considerar su impacto en el informe general. Debido a la importancia que revisten las respuestas de la administración, debe otorgarse el tiempo adecuado para su consideración en esta etapa de la auditoría. Es preferible que el gerente de la auditoría obtenga respuestas por escrito de la administración en relación con las recomendaciones incluidas en el informe general y que revise estas respuestas con los supervisores, como con la administración. Durante la preparación de la revisión de los hallazgos, conclusiones y recomendaciones con la administración de la entidad auditada, el gerente y los supervisores de la auditoría, deben cerciorarse de que:

- Los hechos sean claramente distinguidos de los conceptos.

- Los hallazgos, las conclusiones y recomendaciones relacionadas con ellos, se presenten en forma lógica.
- Las fuentes de la evidencia recopilada para apoyar los hallazgos y las conclusiones estén identificadas, y
- Las diferencias de opinión entre el auditor y la administración de la entidad auditada sean identificadas.

1.3.3.2.4. Ajuste y edición final.

En esta etapa del proceso de elaboración del informe de auditoría integral, el penúltimo paso es realizar los ajustes para la edición final, en esta se suministra únicamente la información que el auditor considere reviste suficiente importancia para ser presentado.

1.3.3.2.5. Presentación de informes.

Este es el último paso para la elaboración del informe, aquí el gerente de la auditoría debe cerciorarse de que el enfoque adoptado sobre la presentación del informe sea el adecuado y se refleje apropiadamente en el contenido del informe.

1.3.3.3. Proceso de distribución del informe

Una vez que el informe ha sido revisado por el personal de la entidad auditada, el informe final debe ser procesado y terminado para su distribución.

Se deben mantener políticas por escrito para asegurar una distribución consistente. Es suficiente una breve declaración indicando que los informes se distribuirán a los auditados y al cuerpo de control directivo de la auditoría integral. Dicha política debería definir este aspecto con suficiente precisión, sirviendo como una guía con respecto a terceros que podrían requerir copias del informe. Un informe por escrito es usualmente el medio para concluir una auditoría integral.

1.3.3.4. Periodicidad de los informes.

En la auditoría integral se deben preparar por lo menos los siguientes informes:

1.3.3.4.1. Informes parciales o intermedios con periodicidad trimestral.

Informes parciales o intermedios con periodicidad trimestral (a manera de ejemplo) con indicación del trabajo

desarrollado y los resultados obtenidos, indicando los procedimientos de auditoría aplicados en cada una de las áreas auditadas con sus hallazgos y conclusiones.

1.3.3.4.2. Informe Final.

Se debe preparar un informe anual con el dictamen respectivo, el cual, incluye la opinión de la totalidad del ente económico, partiendo de los estados financieros de cierre de ejercicios preparados por la administración, con una explicación detallada de la labor desempeñada. Dicho informe contendrá al menos las siguientes manifestaciones del auditor:

a) Sobre los estados financieros.

- Si el examen se realizó conforme a las normas generales de auditoría integral y normas que rigen la profesión contable.
- Si en el examen hubieron limitaciones en el alcance.
- Si los estados financieros fueron tomados fielmente de los libros oficiales de contabilidad.
- Si el sistema de información contable se lleva de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y normas legales sobre la materia.
- Si la sociedad cumple oportunamente sus obligaciones con terceros.

b) Sobre desempeño y gestión de los administradores.

- Si los administradores han cumplido integralmente las obligaciones que les competen.
- Si la gestión administrativa ha sido eficiente, eficaz y económica en los términos del ramo.
- Si el control interno ha sido implantado, operado y desarrollado por la administración en forma eficiente.
- Si los informes de la administración se ajustan al desarrollo de las operaciones sociales, concuerdan con los estados financieros y reflejan el resultado de la gestión.
- Si la situación patrimonial del ente permite la continuidad de la compañía como empresa en marcha.

c) Sobre el control interno.

Si el control interno existe y si este es adecuado en los términos y características de la organización del ente económico objeto de auditoría integral. Así mismo, un análisis sobre su efectividad, fortalezas y deficiencias.

d) Sobre el cumplimiento de la regulación y legislación por parte del ente, con énfasis en los aspectos relacionados con el estado, con la comunidad y con los trabajadores.

1.3.3.4.3. Informes eventuales.

Informes eventuales oportunos, sobre los errores, irregularidades o actos desviados o improcedentes que no obstante haber sido puestos en conocimiento de los administradores no hubiesen sido corregidos en su tiempo prudencial. Así mismo, informes sobre la inobservancia de sus recomendaciones por parte de la administración.

1.3.3.5. Incidencia en los informes de auditoría integral.

Los enfoques de presentación de los informes pueden ser afectados y pueden modificarse de acuerdo se desarrollen las fases de auditoría, entre las causas de modificación se mencionan los objetivos de la auditoría, el alcance de los procedimientos, la presentación de dictámenes o informes de estado o de rendición de cuentas, la normativa aplicable.

1.3.3.5.1. Objetivos de auditoría.

Los objetivos de la auditoría son orientados a satisfacer las necesidades de los clientes, en donde sus requerimientos son parte primordial para la planeación, ejecución e información de la auditoría integral, estos inciden en los informes de auditoría ya que estos últimos se presentarán de tal forma que satisfagan los requerimientos.

1.3.3.5.2. Alcance de los procedimientos

Los procedimientos pueden verse interrumpidos por falta de atención o de presentación de información por parte de los mandos o departamentos sujetos a examen, esta incidencia puede ser de tal magnitud que no permitiría expresar una opinión o presentar opiniones con salvedades en los dictámenes o también, pueden presentarse informes con información errónea en donde al consultar con la unidad examinada, estos presentan las pruebas que contradigan una afirmación, los procedimientos también pueden verse afectados por la experiencia del personal que esta a cargo para llevar a cabo el trabajo encomendado.

1.3.3.5.3. La presentación de dictámenes.

No siempre las áreas evaluadas o componentes de la auditoría integral se presentarán dictámenes, ya que el cliente podría contratar al despacho de auditoría a que le presente un dictamen para estados financieros y que le presente un informe de cumplimiento de leyes donde no tenga que dictaminar ni opinar y viceversa, el cliente le puede solicitar que dictamine y opine sobre el cumplimiento de leyes en igual condición puede afectar a otros componentes.

1.3.3.5.4. La normativa aplicable.

La normativa técnica aplicable varía de acuerdo al sector en el cual la entidad se desenvuelva, ya que algunas entidades contralores obligan a adoptar una forma de trabajo o de presentación de informes.

1.3.3.6. Principales enfoques de presentación de los informes de auditoría integral.

1.3.3.6.1. Informe de resultados.

En la práctica, la auditoría integral se orienta a detectar deficiencias; por lo tanto los hallazgos con frecuencia están formulados en términos de los fracasos de los programas, por Ej.: una pérdida o disminución de los ingresos, una falta de eficiencia en un departamento, el uso inadecuado del personal en operaciones no efectivas. Por supuesto, las deficiencias pueden ser descritas en términos positivos tales como: "Existe la oportunidad para aumentar la eficiencia o efectividad". Los ejemplos anteriores no contienen la información necesaria para describir la esencia de un hallazgo. Un hallazgo bien descrito y suficientemente implícito incluirá una descripción apropiada de los siguientes elementos:

- a) Condición : El nivel real del rendimiento obtenido;
- b) Criterio : El nivel deseado, esperado o planificado del rendimiento.
- c) Causa : Los factores que han causado la variación del rendimiento favorable o desfavorablemente.
- d) Efecto : El impacto de la variación en el rendimiento, medido en unidades monetarias cuando sea posible.

Estos elementos que componen un hallazgo sirven como un mecanismo de control de calidad, puesto que orienta al auditor a la recolección de evidencia suficiente que llenen estos requisitos.

Al redactar un informe, el equipo de auditoría debe exponer su amplio conocimiento del tema en forma útil para aquellos que van a usar sus resultados. La redacción de un informe de auditoría integral debe empezar con una evaluación de los receptores del informe y su relación con las áreas examinadas.

Sin el análisis previo del público lector, los auditores corren el riesgo de hacer prevalecer su perspectiva, sobre

aquella de los receptores que utilizarán el informe. Consecuentemente tales informes pueden no ser utilizados.

Para aumentar la complejidad, los informes de auditoría integral generalmente cubren o son dirigidos a múltiples receptores con diferentes intereses y motivaciones: Un receptor es la entidad bajo auditoría, el segundo receptor es el cuerpo directivo, un tercer receptor son las partes interesadas ajenas a la entidad auditada.

La existencia de múltiples receptores plantea el problema ¿Para quién de ellos se debe redactar el informe?, ciertamente, los auditores redactarán sus informes dirigidos principalmente a su "cliente" el grupo que solicitó la auditoría y que al final de cuentas decidirá los cambios que serán introducidos como emergentes de las recomendaciones de auditoría.

"Las unidades de auditoría integral para dirigirse a su múltiple público, debería considerar las siguientes técnicas:" ⁽¹³⁾

⁽¹³⁾ Vargas Calderón, Víctor. XXIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, San Juan, Puerto Rico, del 2 al 5 de Agosto 1999.

1.3.3.6.1.1. *Elaboración de un resumen ejecutivo.*

Los auditores deben tener en cuenta que el receptor principal (cliente) encargado de la toma de decisiones necesita conocer los puntos principales del informe, porque podría no tener el tiempo ni la necesidad de leer el informe completo. De la misma manera, las personas ajenas a la entidad auditada estarán interesadas en conocer un resumen de la auditoría. La síntesis debe contener los puntos básicos del informe, las recomendaciones de los auditores y la opinión del personal auditado al respecto. Este sumario debería estar contenido en una o cuatro páginas como máximo, no importando, cuan largo sea el informe completo.

1.3.3.6.1.2. *Organización del informe alrededor de hallazgos claves.*

Muchos auditores tienen la tendencia de describir lo que hicieron o lo que encontraron; presentando como resultado los pasos seguidos por el equipo de auditoría y muy poco sobre los problemas más importantes. Asimismo, no le dan importancia a los requerimientos específicos solicitados por el auditado al inicio del proceso de auditoría.

1.3.3.6.1.3. Colocación de información detalladas en anexos y no en el cuerpo del informe.

La administración de la actividad bajo auditoría frecuentemente puede requerir datos en detalle para mostrar como se efectuó el análisis, como se clasificaron los datos o como se deben hacer los cambios. Este nivel de detalle a menudo no es necesario para otros. Para evitar complicar el informe o hacerlo muy largo, tal información debe ser colocada en anexos.

1.3.3.6.2. Informe por cada componente evaluado.

Al hablar de este enfoque y su empleo, radica en la sustentación metodológica que ciertos despachos de auditoría han logrado. Conforme a lineamientos contenidos en instructivos, manuales y otros similares sobre la forma, contenido y estructura de los informes que deben de producirse en una auditoría integral, dichos manuales o instructivos son emitidos por entidades fiscalizadoras estatales o contraloras gubernamentales como "la Contraloría General de Perú" y "la Corte de Cuenta de la República de El Salvador" entre otros.⁽¹⁴⁾

⁽¹⁴⁾ Manual Básico de Auditoría Gubernamental. Fase de Informe "Corte de Cuentas de El Salvador".

Es así que el profesional de la contaduría pública, ha desarrollado la auditoría integral aplicando estos lineamientos, utilizando normas de auditoría de general aceptación y cumpliendo los requerimientos de los clientes en base a los aspectos examinados tales como:

- Aspectos financieros
- Aspectos sobre la evaluación del control interno
- Aspectos sobre cumplimientos de leyes, reglamentos, y otras normativas.
- Aspectos sobre la gestión

Los aspectos evaluados se pueden comprender mejor analizando sus características más relevantes como se muestra en el Cuadro N° 1 así:

CUADRO N° 1

Características de la auditoría integral

Características	Auditoría financiera	Auditoría de gestión	Auditoría de control interno	Auditoría de cumplimiento
1. Objetivo	Expresar una opinión sobre los estados financieros.	Promover mejoras en la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y en los controles gerenciales de las entidades.	Desarrollar procedimientos de control interno conforme al sistema contable adoptado y bajo un ambiente de control y evaluar el control interno contable y administrativo.	Evaluar e implementar medidas de control interno y procedimientos aplicables para que operen de manera efectiva y estén de acuerdo con las normas legales que le son aplicables para el logro de los objetivos de la entidad.
2. Alcance	Sistema contable, libros principales, registros contables.	Efectividad, eficiencia y economía en las operaciones.	Control interno contable y administrativo, evaluando el ambiente de control y los procedimientos de control.	Obtener una comprensión de leyes y reglamentos, industria y negocio, regulaciones fiscales, mercantiles aduaneras, políticas y procedimientos.
3. Habilidades	Contadores públicos	Interdisciplinario con entrenamiento continuo.	Interdisciplinario con entrenamiento y actualización continuada.	Interdisciplinario con entrenamiento continuo
4. Orientación	El pasado	Presente y futuro	Presente	Presente
5. Certeza	Absoluta	Relativa	Absoluta	Absoluta
6. Usuarios	Poderes del Estado, sector privado y público.	Poderes del Estado Sector público y privado. Inversionistas financieros.	Poderes del Estado Sector público y privado. Inversionistas financieros.	Poderes del Estado Sector público y privado. Inversionistas financieros.
7. Normas	PCGA, NIC's.	Principios de administración y prácticas de buena gerencia.	NIC's, sistemas contables, PCGA.	Leyes y reglamentos, políticas y procedimientos.
8. Dictamen	Se requiere	No requiere	No requiere	No requiere

Este enfoque desarrolla las siguientes auditorías:

- Auditoría de control interno.
- Auditoría financiera.
- Auditoría de cumplimiento.
- Auditoría de gestión.

Auditoría integral

Auditoría

De control interno, financiero, operacional y de gestión,
de cumplimiento.



Hechos económicos

Recurso + procedimientos + políticas + decisiones
= actividades y operaciones
realizadas mediante la acción administrativa



Resultado + eficiencia + eficacia + economía
Resultado + objetivos = misión
Misión proyectada + período de tiempo = visión
Regulación

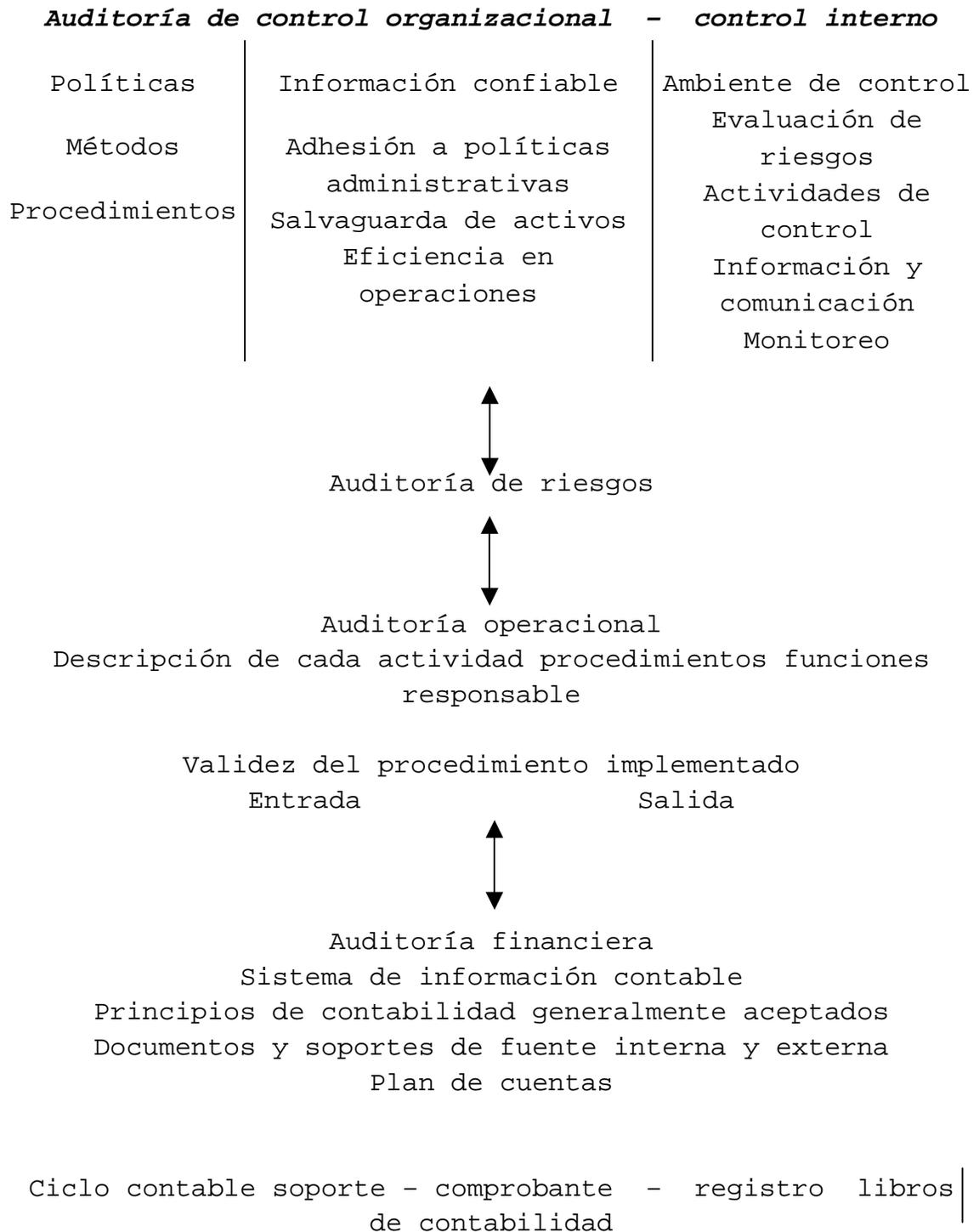


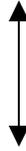
Información

Sistema de información contable

INTEGRACIÓN DE LA AUDITORIA

(Ver sección 1.2.11. Componentes)





Estados financieros
 Notas a los estados financieros
 Indicadores financieros

Balance general
 Estados de resultados
 Estados de cambios en la situación financiera.
 Estado de flujo de efectivo
 Estado de cambio en el patrimonio.



AUDITORIA DE GESTION O DESEMPEÑO

Decisiones	Eficiencia	Estructura Organizacional
	Eficacia	Calidad de los productos y servicios
	Economía	Resultados
		Cumplimiento de metas
		Misión y visión
		Expansión
		Empresa en marcha
		Satisfacción de necesidades



AUDITORIA DE CUMPLIMIENTO O REGULACIÓN

Leyes		
Decretos	Normas en general	Relación con el
Reglamentos	Legislación	Estado y la
Resoluciones	Aplicable en cada	comunidad incluido
Circulares	caso	el orden interno

1.3.3.6.2.1. Esquema de presentación de informes de auditoría.

Este enfoque plantea la presentación de varios informes. Por cada componente evaluado o examinado, conforme a la auditoría realizada o también un informe anual con sub-informes que de acuerdo, a los objetivos que se persiguen con cada auditoría, puede o no dictaminar en cada uno de estas; así se sugiere la presentación de una estructura básica, aplicable a entidades estatales, privadas, proyectos financiados por instituciones financieras internacionales y otros entes con un sistema administrativo organizado, así:

- I. Aspectos generales
- II. Control interno
- III. Estados financieros
- IV. Gestión o desempeño
- V. Cumplimiento de leyes.

Cabe mencionar que la anterior estructura es considerada básica que cumple requisitos de uniformidad, meramente enunciativos y no limitativos.

1.3.3.6.3. Informe general y dictamen por cada componente o dictamen sumario.

"El presente enfoque está sustentado en un proceso sistemático que en forma crítica y objetiva evalúa en todos los aspectos importantes a un ente económico en su conjunto obteniendo conclusiones y emitiendo informes sobre la razonabilidad de las afirmaciones verificables y la influencia de los hallazgos detectados, basados en parámetros y criterios establecidos.

Este se extiende a todos los aspectos que denotan algún grado de importancia ya sea de carácter financiero, de cumplimiento o de legalidad, de control interno, de gestión u otro aspecto relacionado con la peculiaridad o naturaleza de la entidad, de la actividad que realiza o de su influencia en la sociedad"⁽¹⁵⁾

• Importancia del informe de auditoría integral

El incremento de la actividad económica representa un constante reto para el empresario, el cual podrá enfrentar si logra conocer en un grado razonable, sus fortalezas, amenazas, debilidades y oportunidades con la que cuenta y

⁽¹⁵⁾ El proceso de la auditoría integral. Héctor Alfredo Rivas Núñez; Convención nacional y III Congreso Centroamericano de Contadores del 13 - 25 de julio de 1998, San Salvador, El Salvador.

como afrontar la competencia y otros factores internos y externos que inciden en la actividad que realiza.

Si bien es cierto, son los directores y administradores los responsables del manejo de la entidad, un informe de auditoría integral, emitido por un contador público representa un mecanismo para disminuir el riesgo de errores, irregularidades y actos ilegales en la conducción de dicha entidad lo que constituye el objetivo general de una auditoría integral o informe de auditoría integral.

- **Objetivos específicos de la auditoría integral.**

- Dictaminar sobre si los estados financieros tomados en conjunto, se presentan en forma razonable y conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Dictaminar sobre el cumplimiento de leyes y reglamentos aplicables.
- Dictaminar sobre el control interno.
- Dictaminar sobre el desempeño y la gestión en termino de eficiencia, eficacia y economía.
- Dictaminar sobre los aspectos especiales de su actividad o influencia en la sociedad (dictamen sobre aspecto ambiental, dictamen fiscal) cuando sean requeridos.

De igual forma que la metodología de una auditoría financiera requiere las conclusiones referidas a cada componente para integrar un criterio general en la forma del informe de auditoría sobre los estados financieros en su conjunto. La auditoría integral cumplirá con su objetivo general, apoyándose en las conclusiones obtenidas en cada uno de los aspectos importantes que lo conforman.

- **Fases que se identifican en este enfoque se presentan a continuación:**

a) Concluir sobre la razonabilidad de cada uno de los componentes. Durante la fase de planificación se debe de hacer la definición de los componentes y que incluye el alcance de la auditoría integral (estados financieros, control interno, cumplimiento de leyes y reglamentos, gestión, otros aspectos); durante la fase de ejecución se deben realizar los procedimientos para cada uno de estos componentes, con la finalidad de obtener y evaluar la evidencia suficiente y competente.

Por lo tanto en la fase de finalización se procede a concluir en los niveles de:

- ◆ Conclusión referida a cada elemento
- ◆ Conclusión por cada componente y
- ◆ Conclusión de la auditoría de la entidad en su conjunto.

En las conclusiones finales se debe considerar el efecto que tiene el error mas probable acumulado, sobre cada uno de los componentes, ya que el auditor debe emitir un informe que contenga un dictamen sobre cada uno de los componentes o un informe con un dictamen sumario, según los términos de referencia.

La conclusión de la auditoría integral debe formarse como resultado de estos dictámenes o dictamen sumario considerando el riesgo de auditoria aceptable.

Los dictámenes sobre cada uno de los aspectos o el informe con un dictamen sumario, estará basado en el juicio expresado por el especialista encargado de evaluar los aspectos significativos de la entidad; tal es el caso de los contadores públicos con el entrenamiento técnico y la educación continuada suficiente para emitir una opinión o como resultado del juicio emitido por profesionales que evalúan los

aspectos administrativos, legales, computacionales, etc. Dichos dictámenes conforman un documento final denominado informe anual final de la auditoría integral como se explica en la siguiente fase.

b) Emisión de informes sobre los resultados de la auditoría.

De acuerdo al marco de definiciones, el informe del auditor es el documento formal que imite el contador público de conformidad con las normas técnicas de la profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados obtenidos de su trabajo.

Un informe de auditoría integral debe contener una opinión sobre el ente económico tomado en conjunto, dicha opinión esta basado en el dictamen u opinión que se haya formado en cada uno de los aspectos significativos del ente económico.

En la actualidad los especialistas de la auditoría integral no han definido un contenido uniforme del informe de auditoria integral en razón de la peculiaridad de los aspectos significativos de la entidad, los cuales se difieren por la naturaleza,

actividad o influencia en la sociedad y las necesidades de información del sujeto de examen.

Sin embargo, el contenido mínimo se extiende a presentar un solo informe integral que contenga dictámenes parciales o un dictamen sumario sobre los aspectos significativos.

- **Definición de aspectos significativos y la determinación de la materialidad.**

Para poder informar el auditor debería definir en la fase de la planeación los aspectos significativos y la determinación de la materialidad, de tal forma que el auditor hace énfasis en el costo = beneficio de sus servicios profesionales y por ello no efectúan revisiones detalladas de cada una de las operaciones, procedimientos o actividades efectuadas en una empresa durante todo el ejercicio sujeto de auditoría. Si su objetivo es dictaminar sobre la razonabilidad del cumplimiento y/o aplicación de parámetros y criterios establecidos para cada aspecto de importancia en un ente económico en su conjunto. Lo adecuado es definir de acuerdo al grado de significancia, cuales son los aspectos sobre los que debe dictaminar y por

consiguiente, identificar los elementos de cada uno de los aspectos.

En la mayoría de los casos, son los términos de referencia los que señalan tal definición, sin embargo en la fase de la planeación etapa "Comprensión y análisis del negocio" lo que facilita y permite la identificación de los elementos de cada aspecto, como se muestra en el cuadro N° 2.

Cuadro N° 2

<i>Aspectos o componentes</i>	<i>Identificación de los elementos</i>
Estados financieros	Cuentas o rubros de mayor importancia relativa.
Control interno	El ambiente de control. La valoración del riesgo. Las actividades de control. La información y comunicación. La vigilancia.
Cumplimiento de leyes y reglamentos	Partidas o cuentas afectas a las leyes o reglamentos de regulación interna y externa: leyes, decretos, resoluciones, normas, cláusulas contractuales, reglamentos e instructivos.
Gestión	Aspectos de importancia relacionados con el área organizacional, área funcional o administrativa, las metas y objetivos de acuerdo con la misión y visión de la entidad en términos de economía, eficiencia y efectividad.
Otros aspectos	Por definir en base a los aspectos especiales de su naturaleza y actividad, impacto ambiental, impacto cultural, impacto fiscal, etc.

Es indispensable identificar los aspectos significativos (sujetos de dictamen) y sus elementos, al mismo tiempo es necesario determinar su materialidad, donde se determina el error que se juzga material en la información que se pretende examinar. Tanto los aspectos o componentes significativos, elementos de la auditoría en su totalidad, en esta etapa la materialidad debe convertirse a juicio del auditor en términos cuantitativos y/o cualitativos de la materialidad en el proceso de la auditoría integral.

La determinación de la materialidad en la planeación es muy importante, el cual requiere un juicio profesional basado en el conocimiento que se tenga del cliente, la estimación del riesgo de auditoría (riesgo inherente, riesgo de control, riesgo de detección, riesgo de auditoría aceptable) y de los requerimientos de información sobre los estados financieros.

¿Por qué es importante determinar la materialidad?

- Contribuye en la evaluación del efecto de errores conocidos y probables sobre la información auditada y su posible incursión en el juicio para emitir su dictamen.
- Permite estimar el nivel tolerable de error en los estados financieros.
- Ayuda a establecer el alcance del trabajo de auditoría.

CAPITULO II

METODOLOGIA Y RESULTADO DE LA INVESTIGACION

2.1. DEFINICIÓN DEL TIPO DE ESTUDIO

El enfoque metodológico utilizado es el positivista o cuantitativo el cual permitirá obtener respuestas a determinados fenómenos relacionados con este campo de estudio y siendo uno de los paradigmas más idóneo para estudiar la realidad de la investigación a partir de datos estadísticos.

Este enfoque permitirá aplicar las técnicas de investigación de manera, cuantitativa, la que se obtendrá de estadísticas obtenidas de herramientas de apoyo tales como: cuestionarios y entrevistas. El tipo de estudio se realizará aplicando el cuantitativo a través del cual se conoció la problemática, se ordenó y se efectuó el análisis de los principales aspectos.

2.1.1. Unidades de análisis.

Las unidades de análisis que se tomaron para la investigación serán las firmas de auditoría constituidas legalmente como sociedad que se encuentran inscritas en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, autorizada para ejercer la auditoría externa en el país.

2.2. RECOPIACIÓN DE DATOS.

"De acuerdo a información proporcionada por la gerencia del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, el total de sociedades autorizadas por el mismo al 06 de septiembre del año dos mil uno son de 142 personas jurídicas".

Se estima que a la fecha, un 87% del total han realizado o realizan la auditoría integral de un 13% que no la realiza.

2.2.1. Método e instrumentos de recolección de datos.

Con el objeto de la obtención de la información que permita efectuar un estudio y análisis adecuado de la investigación, se lleva a cabo de tres formas:

- a) Recopilación de información bibliográfica
- b) Investigación de campo
- c) Entrevista

Se realizó una recopilación bibliográfica para fundamentar la base teórica del tema y ésta consistió en la utilización de material bibliográfico existente sobre auditoría integral y específicamente sobre informes de auditoría integral, utilizando material de seminarios, conferencias, convenciones internacionales sobre el tema e información de

Internet. Con relación a la investigación de campo, la obtención de los datos se realizará por medio de cuestionarios que incluyen preguntas abiertas y cerradas con la idea de acumular la mayor información posible y por último las entrevistas con profesionales estudiosos de la materia, lo que permite ampliar el marco de referencia, obteniéndose a través de cuestionarios previamente elaborados para tal fin.

2.2.2. Muestra.

La muestra poblacional examinada fue de 25 despachos de auditoría obtenida por medio de la fórmula siguiente:

$$M = \frac{Z^2 \cdot P \cdot Q \cdot N}{(N-1) E^2 + Z^2 \cdot P \cdot Q}$$

Donde:

M = Muestra a obtenerse al sustituir valores y efectuar las operaciones correspondientes.

Z = Valor crítico que corresponde a un coeficiente de confianza del 90%, donde Z es 1.64 de acuerdo al área bajo la curva normal.

P = Proporción proporcional que realiza o ha realizado la auditoría integral (87%).

Q = Proporción proporcional que no realiza ni ha realizado la auditoría integral (13%).

N = Total de Despachos de Auditoría: 142

E = Error Muestral (0.10).

Sustituyendo valores en fórmula:

$$M = \frac{(1.64)^2 (0.87) (0.13) (142)}{(142-1) (0.10)^2 + (1.64)^2 (0.87)(0.13)}$$

Desarrollando el resultando, se obtiene:

$$M = 25$$

De los enfoques conocidos de muestreo estadístico, se utilizó el de muestreo por atributos, así también se utilizó la técnica de selección de muestras de tipo aleatorio que permitió seleccionar cada uno de los despachos encuestados.

2.3. PROCEDIMIENTOS DE LA INFORMACIÓN.

La información obtenida del cuestionario se tabuló de forma manual utilizando elementos estadísticos obteniendo de esa forma la frecuencia en términos absolutos y luego convirtiéndose en términos relativos; y a continuación se elaboran cuadros para agrupar la información recopilada y representarlos gráficamente.

2.4. ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE LOS DATOS.

Con el objeto de analizar los resultados obtenidos se establecerán objetivos agrupando las preguntas relacionadas seguidas de cuadros que presenten su resultado y análisis respectivo.

2.5. RESULTADOS DE LA INVESTIGACIÓN.

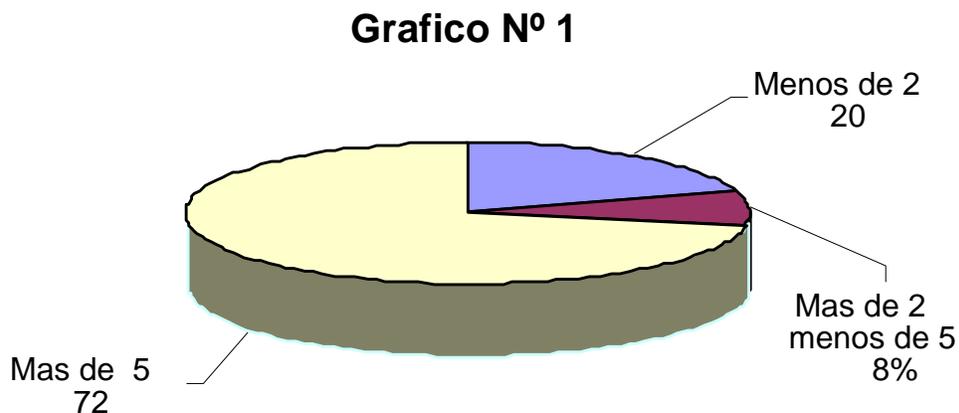
2.5.1. Análisis e interpretación de la investigación de campo.

Con el objeto de efectuar un análisis que cubriera las variables más idóneas sujetas a estudio, se ha considerado una muestra aleatoria que representa una proporción del 18% (25 unidades) del total de la población (sociedades autorizadas por el C.V.C.P. y A. para ejercer la auditoría externa en el país) que en total son 142 sociedades. Y considerando que el número de preguntas solicitadas, no era tan grande, se efectuó una tabulación manual, auxiliándose de cuadros y representando los resultados en gráficos y de esta forma presentar un análisis que permita visualizar la situación real que atraviesan las firmas de auditoría y su relación de éstas con el tema en estudio. Apoyándonos en objetivos básicos para efectuar el análisis a continuación se presentan las preguntas, cuadros, gráficos, análisis e interpretación correspondiente.

2.5.1.1. Experiencia y funcionamiento de los despachos de auditoría en El Salvador.

Experiencia de funcionar como despacho

Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
Menos de 2 años	5	20
Más de 2 años y menos de 5 años	2	8
Más de 5 años	18	72
Total	25	100

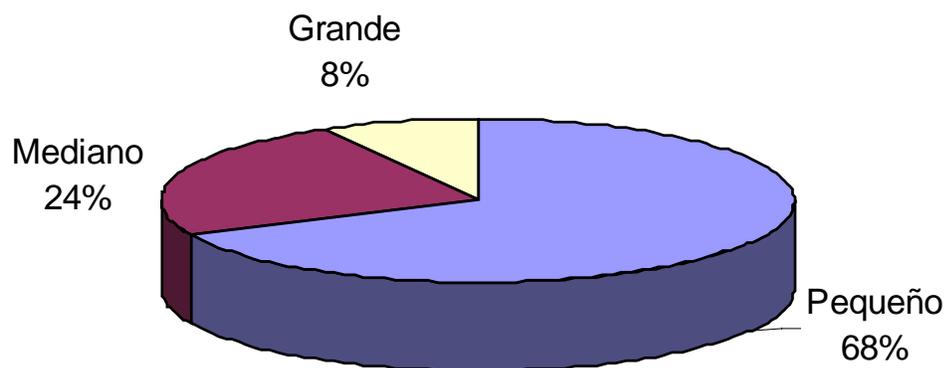


Como se muestra en el Gráfico N° 1, del total de la población encuestada un 72% cuenta con más de 5 años de experiencia, resultando que ésta última no demuestre el avance técnico y tecnológico alcanzado por los despachos, mientras que un 20% de los encuestados, contesta que tiene entre 2 y 5 años, y otro 8% contesta que tiene entre 0 y 2 años de funcionar como despacho de auditoría. La experiencia de los despachos de auditoría es considerada una fortaleza a aprovechar por el ejercicio de la auditoría integral.

Clasificación de los despachos

Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
Pequeño	17	68
Mediano	6	24
Grande	2	8
Total	25	100

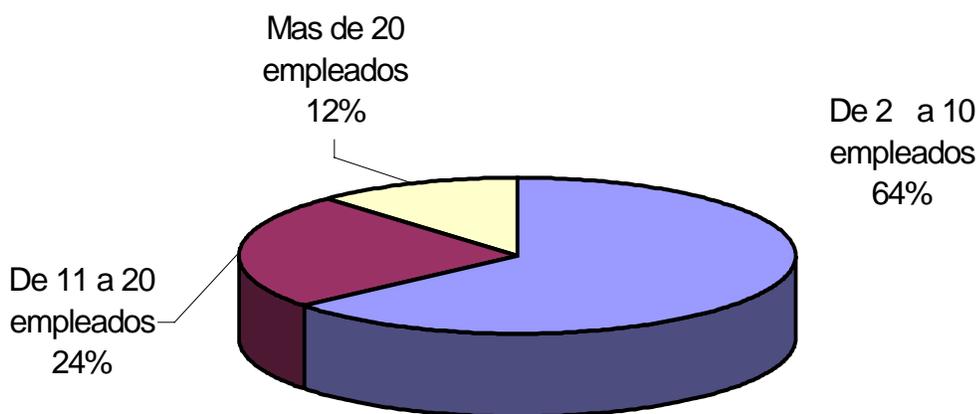
Gráfico N° 2



De acuerdo al Gráfico N° 2, se puede apreciar que el 68% de los despachos encuestados lo constituyen los pequeños, un 24% los medianos y un 8% lo constituyen los grandes despachos, conociendo esta información y conociendo que el sector más extenso son los pequeños despachos que carecen de herramientas que les permita el desarrollo de nuevos campos de acción profesional, como lo es la auditoría integral y de esta forma, beneficiar e impulsar al profesional de la contaduría pública en aplicar nuevos valores agregados que el profesional debe realizar.

Personal con que cuentan los despachos

Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
De 2 a 10 empleados	16	64
De 11 a 20 empleados	6	24
Mas de 20 empleados	3	12
Total	25	100

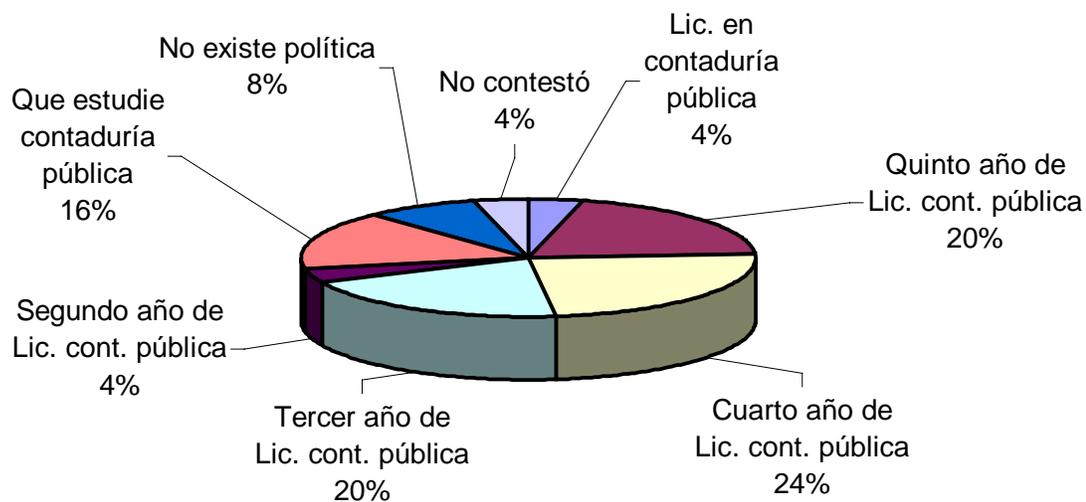
Gráfico N° 3

Como se puede apreciar en el Gráfico N° 3, los despachos de auditoría cuentan en un 64% con un rango de empleados de 2 a 10; otro 24% consta con un rango de 11 a 20 empleados y un 12% de los despachos encuestados mencionan que poseen más de 20 empleados; el grupo de empleados con que cuenta un despacho está relacionado con la capacidad de cubrir nuevas obligaciones y la ampliación de sus operaciones a nuevos mercados de los servicios que prestan los despachos de auditoría.

Estudios mínimos como política de contratación del personal
de auditoría

Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
Lic. en contaduría pública	1	4
Quinto año de Lic. en cont. pública	5	20
Cuarto año de Lic. en cont. pública	6	24
Tercer año de Lic. en cont. pública	5	20
Segundo año de Lic. en cont. pública	1	4
Que estudie contaduría pública	4	16
No existe política	2	8
No contestó	1	4
Total	25	100

Gráfico N° 4

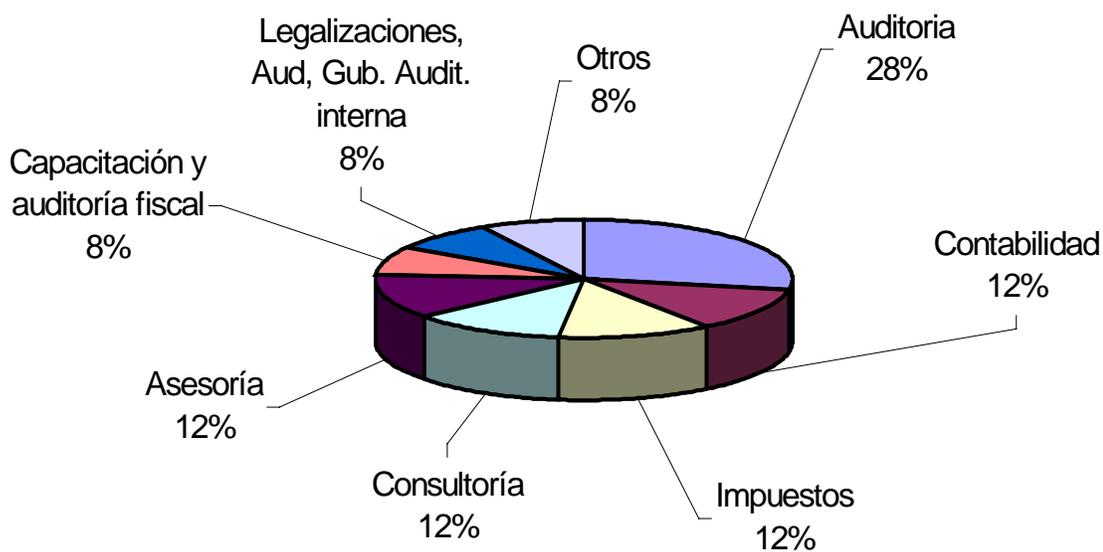


Los resultados expresados en el Gráfico N° 4 demuestran la flexibilidad de los despachos de auditoría con relación a la política que adoptan a la hora de contratar a su personal para el área de auditoría, así tenemos que el mayor porcentaje lo ocupan los que contratan a nivel de cuarto año de la carrera en licenciatura en contaduría pública con un 24%; Así también con un 20% se encuentran los que contratan a nivel de quinto año y tercer año ambos con igual porcentaje; otro 16% lo único que les interesa es que estudien la carrera de Lic. en contaduría pública independientemente del grado en que se encuentren; también se puede conocer que un 8% de los encuestados, no poseen políticas de contratación y con un 12% se encuentran los que contratan solamente licenciados de la carrera en mención, los que contratan estudiantes a nivel de segundo año y un porcentaje equivalente no contestaron. Se denota que los despachos de auditoría contratan a su personal de acuerdo a sus necesidades y capacidad económica y sin una política establecida de lo anterior se puede visualizar que a mayor grado de educación el personal es más receptivo y cuenta con mayor conocimiento y seguridad de su trabajo en el área práctica.

De los servicios que presta su despacho, cuáles tienen mayor demanda

Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
Auditoría	7	28
Contabilidad	3	12
Impuestos	3	12
Consultoría	3	12
Asesoría	3	12
Capacitación y auditoría fiscal	2	8
Legalizaciones, auditoría gubernamental, auditoría interna.	2	8
Otros	2	8
Total	25	100

Gráfico N° 5

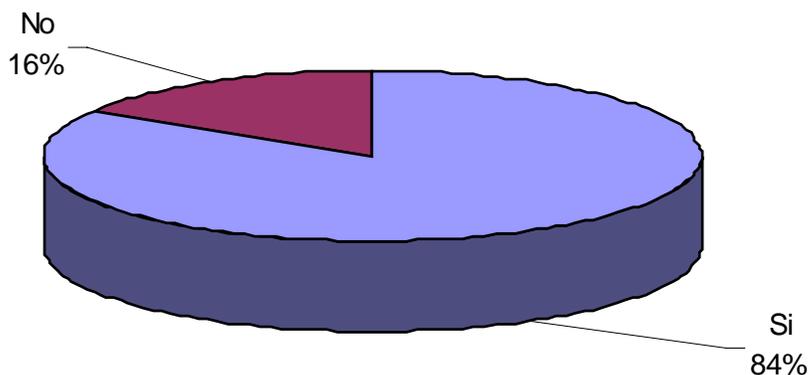


Entre los servicios que mayor demanda tienen para los despachos, se encuentran la auditoría externa con un 28%; con un 12% cada uno de los siguientes servicios: contabilidad, impuestos, consultoría, asesoría; y con un 8% los siguientes servicios: legalizaciones, auditoría gubernamental, auditoría interna; capacitación, auditoría fiscal; y otros.

Como se puede observar en el Gráfico N° 5, la demanda de los servicios de los despachos se continúa con los servicios tradicionales, aunque se conoce que de los encuestados que han desarrollado la auditoría integral, ellos no la consideran dentro de los que más demanda tienen.

Cuenta su despacho con acceso a internet

Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
Sí	21	84
No	4	16
Total	25	100

Gráfico N° 6

De los resultados mostrados en el Gráfico N° 6 indican que la mayoría de despachos cuentan con acceso a internet con un 84% equivalente a 21 unidades, mientras que un 16% equivalente a 4 unidades contestaron que no; de lo anterior se puede visualizar que los despachos que cuentan con acceso a internet poseen mayores fortalezas en relación con los que no, ya que esta última es considerada una herramienta valiosa para obtener más información a un menor costo y una fuente de investigación de temas actuales sobre los nuevos campos de acción del profesional de la contaduría pública en el nuevo contexto de la globalización.

Análisis del objetivo.

Experiencia y funcionamiento de los despachos de auditoría

Cuadro N° 3

	Respuesta	Frecuencia	
		Absoluta	Relativa
1. Período de funcionamiento.	Más de cinco años	18	72%
2. Clasificación del despacho.	Pequeño	17	68%
3. Empleados con que cuenta el despacho.	De 2 a 10	16	64%
4. Criterios de selección del personal de auditoría.	4to. año de la carrera de Lic. en contaduría pública.	6	24%
5. Servicios que presta su despacho.	Auditoría	7	28%
6. Tienen acceso a internet.	Sí	21	84%

Fuente: Encuesta a Despachos de Auditoría

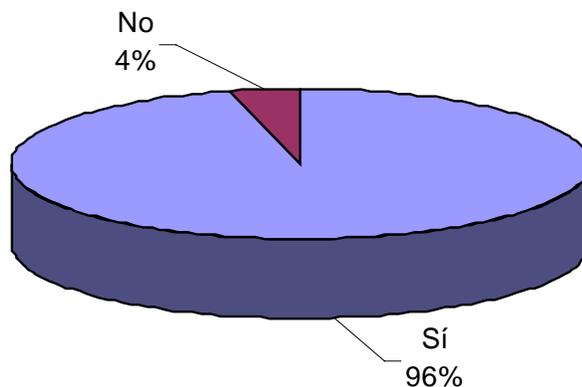
Como se puede observar en el Cuadro N° 3, el resultado de la información proporcionada por los despachos de auditoría sujetos a estudio, estos evidencian que la mayor parte de ellos poseen la experiencia necesaria para realizar cambios en sus estructuras y en la adquisición de nueva información que les permiten incursionar en nuevos mercados y prestar

nuevos servicios, de los encuestados se denota que predominan los pequeños despachos y que su personal oscilan entre 2 y 10 empleados aplicando el criterio de selección para el personal de auditoría a nivel de cuarto año de la carrera en Lic. en contaduría pública, la mayor parte de ellos posee acceso a internet y los servicios que mayor demanda tienen son los de auditoría externa, impuestos, contabilidad. Hoy en día la auditoría integral es un enfoque nuevo que se le pretende dar aplicación como tal y un servicio novedoso que contribuye a la dirección de las empresas, por tanto los profesionales y los despachos de auditoría deben utilizar todas las herramientas técnicas y tecnológicas que tienen a su alcance para estar al día con los nuevos servicios que necesita el cliente.

2.5.1.2. La necesidad de capacitación del personal.

Considera necesario capacitar a su personal

Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
Sí	24	96
No	1	4
Total	25	100

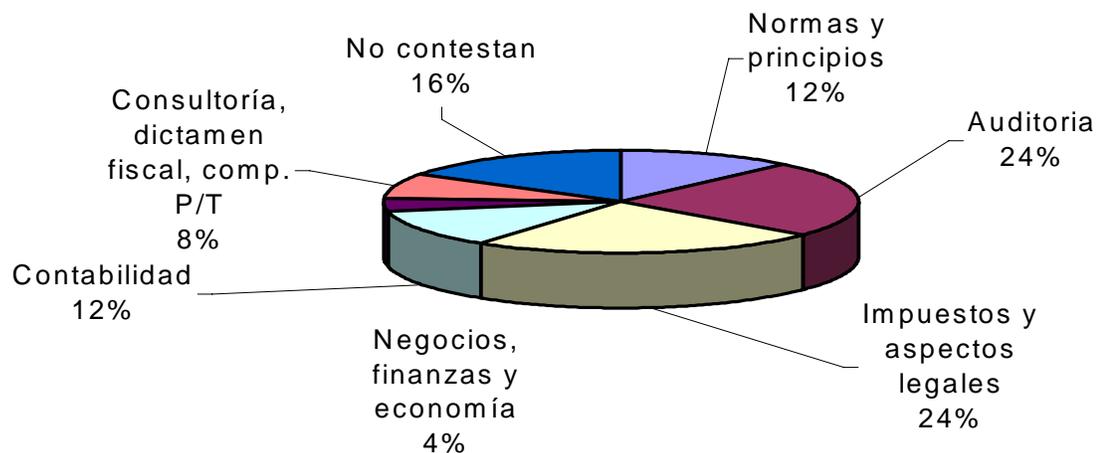
Gráfico N° 7

De los resultados obtenidos en el Gráfico N° 7, se demuestra que los profesionales en contaduría pública consideran en un 96% (24 unidades) que si es necesario capacitar a su personal, no obstante un 4% (1 unidad) de los encuestados responde negativamente, la premisa de fomentar la inversión en capital intangible se ve demostrada, ya que es el recurso humano, quien es la carta de presentación y de prestación de un servicio eficiente, eficaz y económico a los clientes, se logra a través de la capacitación constante y educación continuada.

En qué áreas los capacitan

Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
Normas y principios.	3	12
Auditoría.	6	24
Impuestos y aspectos legales.	6	24
Contabilidad.	3	12
Negocios, finanzas y economía.	1	4
Consultoría, dictamen fiscal, computación y papeles de trabajo.	2	8
No contestan.	4	16
Total	25	100

Gráfico N° 8



De las respuestas obtenidas y mostradas en el Gráfico N° 8, se distribuye en un 48% (12 unidades) de despachos que opinan que en las áreas que los capacitan es en auditoría e impuestos y aspectos legales; otro 24% (6 unidades) opinan

que capacitan a su personal, en las áreas de normas, principios y contabilidad; un 8% (2 unidades) capacita en consultoría y dictamen fiscal; otro 4% capacita en negocios, finanzas y economía; y un 16% (4 unidades) que no contestaron. Lo anterior indica que las capacitaciones están orientadas a satisfacer los requerimientos que actualmente se solicitan, tal es el caso de las aplicaciones del dictamen fiscal.

Análisis del objetivo.

Necesidad de capacitar al personal

Cuadro N° 4

	Respuesta	Frecuencia	
		Absoluta	Relativa
7. Es necesario capacitar a su personal	Sí	24	96
8. En qué áreas los capacitan.	Auditoría e Impuestos	12	48

Fuente: Encuesta de despachos de auditoría.

El segundo de los objetivos planteados busca conocer la importancia que tiene la capacitación en las áreas técnicas del personal de los despachos de auditoría y conocer las áreas en la que se les capacita, de lo anterior es bien

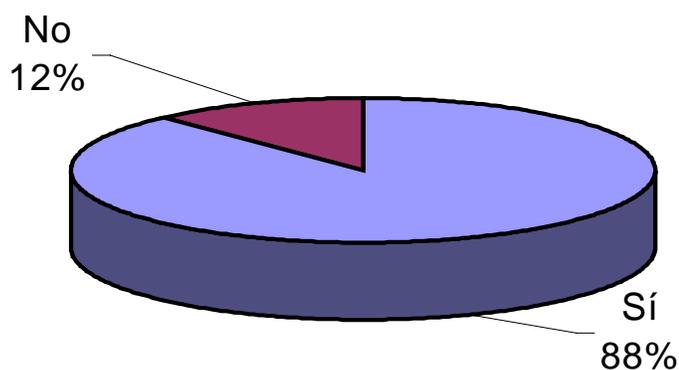
notable, el porcentaje sobre la importancia que tiene la capacitación, así también las áreas más promocionadas son la auditoría e impuestos, por lo tanto capacitar a su personal es una fortaleza que poseen los despachos para promover sus servicios.

2.5.1.3. Desarrollo de la auditoría integral.

¿Desarrolla o ha desarrollado la auditoría integral?

Respuesta	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
Sí	22	88
No	3	12
Total	25	100

Gráfico N° 9



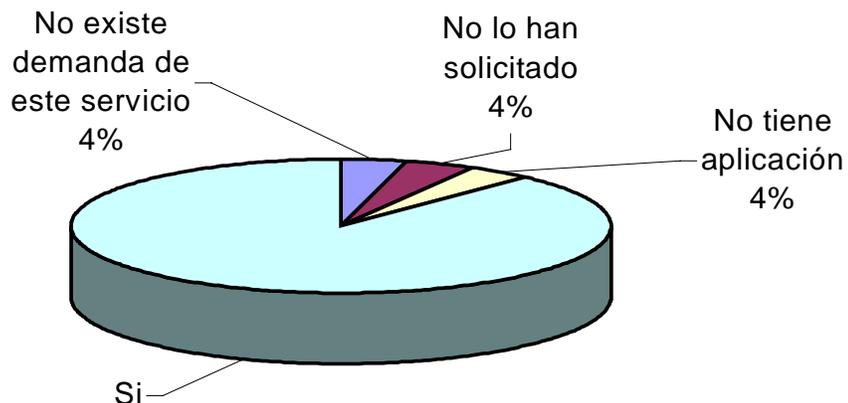
La información presentada en este gráfico demuestra que del total de sujetos encuestados un 88% (22 unidades) contestó que en efecto desarrolla o ha desarrollado auditoría

integral, mientras que un 12% (3 unidades) nunca ha efectuado esta modalidad de auditoría, por lo tanto la información denota la actitud innovadora de los profesionales en este campo de conocimiento, que si bien no es un servicio con una demanda considerable, el profesional de la auditoría ha demostrado adaptarse a las necesidades de sus clientes.

Situaciones para no realizar la auditoría integral

Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
No existe demanda de este servicio.	1	4
No lo han solicitado.	1	4
No tiene aplicación.	1	4
Total	3	12

Gráfico N° 10



Los contra de la realización de la auditoría integral se mencionan que de los encuestados (25 unidades) 3

contestaron que no la desarrollan por las siguientes situaciones 4% (una unidad) porque no existe demanda, otro 4%, por que hasta la fecha no lo han solicitado y otro 4% porque la auditoría integral no tiene aplicación. Como todo nuevo enfoque dentro de los servicios de auditoría, no todos los despachos tienen la posibilidad de prestar esta modalidad de servicio, por lo tanto se debe preparar el camino técnico y práctico para el desarrollo del mismo.

Análisis del objetivo.

Desarrollo de la auditoría integral

Cuadro N° 5

	Respuesta	Frecuencia	
		Absoluta	Relativa
9. Desarrolla o ha desarrollado Auditoría Integral.	Sí	22	88
10. ¿Por qué no la realiza?	No tiene demanda	2	8

En relación al desarrollo de la auditoría integral, un 88% de los encuestados coinciden en que la han realizado y un

8% que no la realizan coinciden que esta modalidad de auditoría no tiene demanda, si bien es cierto lo anterior, es necesario promover los beneficios de la auditoría integral y la importancia en la competitividad entre las compañías, todo encaminado a proponer estándares de cantidad y calidad que contribuyan a mejorar la prestación de un servicio o la transferencia de un bien convirtiéndose así en rentabilidad para las compañías.

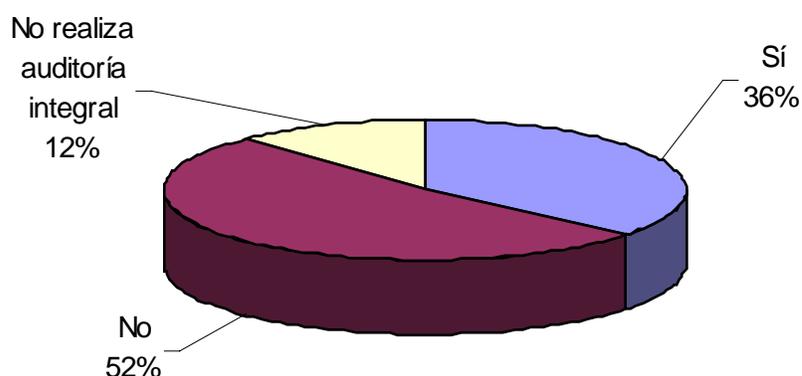
2.5.1.4. Enfoque de presentación de la estructura del informe y dictamen de auditoría integral.

¿Estructura el dictamen de auditoría integral como se muestra a continuación?

- Fecha
- Destinatario
- Párrafo introductorio
- Párrafo de alcance
- Párrafo de opinión
- Nombre del auditor
- Firma
- No. de registro

Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
Sí	9	36
No	13	52
Total	22	88

Gráfico N° 11



¿Si contestó "No" cómo lo estructura?

Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
- Un informe con un dictamen y una opinión de las áreas evaluadas.	1	4
- Un informe por cada área o componente evaluado "solo se dictamina" sobre los E/F y sobre la parte tributaria.	8	32
- Un informe estándar con párrafos separados por cada área evaluada y los hallazgos separados por cada área.	4	16
Total	13	52

Con el afán de obtener respuestas en un sentido más amplio sobre la estructura de un informe de auditoría integral se elaboraron dos preguntas bajo un mismo ítem o numeral, la

que se presenta en forma cerrada para contestar la primera de las interrogantes y abierta la segunda de las interrogantes, lo que permite presentar los siguientes resultados:

a) Primera interrogante con respuesta cerrada

De un total del 88% encuestados equivalente a 22 unidades se pudo constatar que del total un 36% opinó que sí estaban de acuerdo con un modelo de informe estándar propuesto, mientras que un 52% del total opinó que no estaba de acuerdo, lo cual permitiría a que contestaran abiertamente sobre la forma de estructurar el informe(s) y dictamen(es) de auditoría integral.

b) Segunda interrogante con respuesta abierta

De un subtotal del 52% de los encuestados que su respuesta fue negativa al informe estándar, opinaron en forma abierta obteniéndose los resultados siguientes:

- Un informe con un dictamen y una opinión de las áreas evaluadas con un 4% equivalente a una unidad.
- Un informe por cada área o componente evaluado "Dictaminando" sobre los estados financieros y sobre los aspectos tributarios con un 32% equivalentes a 8 unidades.

- Un informe final con un informe estándar con párrafos separados por cada área evaluada y los hallazgos separados por cada área con un 16% equivalente a 4 unidades.

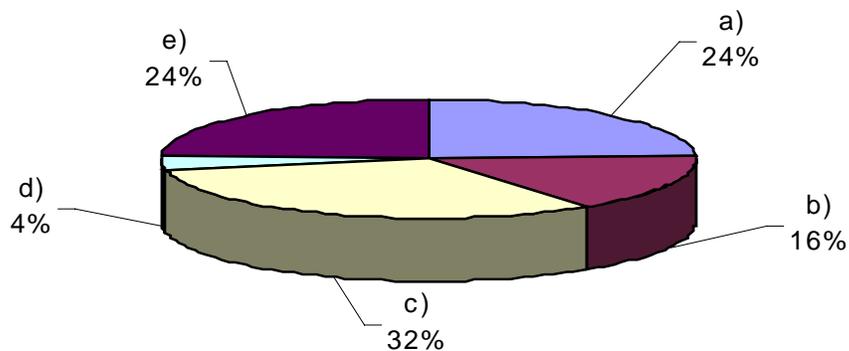
Al efectuar un resumen de las ponderaciones y sus atributos tenemos que 32% opina, que deben emitirse varios informes con sus dictámenes correspondientes a las áreas evaluadas, de este resultado se puede incidir que es una suma de informes o dicho en otras palabras una suma de auditorías. Si bien la auditoría integral no es una suma de auditorías, por lo tanto como se muestra en el Gráfico N° 11; como una auditoría global se debe dictaminar en forma conjunta sobre los aspectos evaluados o como lo demuestran los resultados que a continuación se mencionan, según Gráfico N° 11 un 36% opina que está de acuerdo con un modelo de informe estándar o dictamen presentado, unido a los resultados presentados en el cuadro de la página anterior de donde se extrae un 4% que opina que está de acuerdo con un informe, con un dictamen o informe estándar, con una opinión de las áreas evaluadas y un 16% que opina, con un informe final, con un informe estándar o dictamen con párrafos de opinión separadas por cada área evaluada y los hallazgo separados

por cada área; al efectuar una sumatoria del total de encuestados que opina que ha desarrollado la auditoría integral (88%); y que está de acuerdo con un informe final, con un informe estándar o dictamen, con una opinión o varias opiniones tenemos que el resultado es de un 56% equivalente a 14 unidades de un total del 88% equivalente a 22 unidades.

Criterios de presentar la opinión en el informe de
auditoría integral

Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
a) Una opinión general de las áreas evaluadas.	6	24
b) Varias opiniones por cada una de las áreas evaluadas.	4	16
c) Varios informes con sus opiniones de las áreas evaluadas.	8	32
d) Un informe por cada área evaluada y dictaminar solo en los E/F y Dictamen Fiscal.	1	4
e) Otros (no especificaron)	6	24
Total	25	100

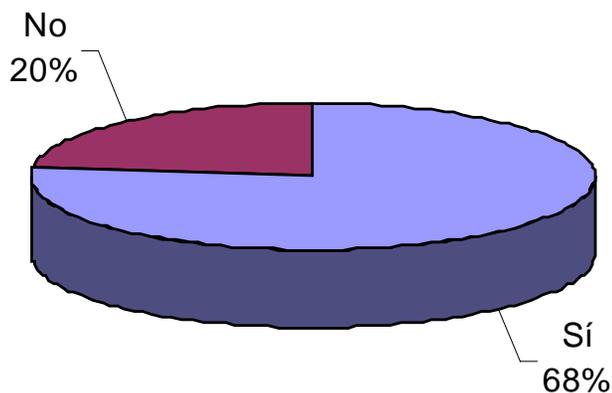
Gráfico N° 12



Entre los criterios más apoyados o sugeridos por los encuestados sugieren varios informes con sus opiniones de las áreas evaluadas con un 32%; así también un 24% sugieren una opinión general de las áreas evaluadas otro 16% sugiere varias opiniones por cada una de las áreas evaluadas; un 4% sugiere emitir una opinión sobre los estados financieros y por los aspectos tributarios; mientras que otro 24%, no contestaron. De los resultados obtenidos se puede comprobar que predomina una opinión o varias opiniones en el informe estándar del auditor o dictamen con un 40%, seguido de un 36% que apoya varios informes con sus dictámenes y sus correspondientes opiniones en la forma de presentar su informe estándar o dictamen.

Uso de manuales o instructivos en la presentación
del informe de auditoría integral

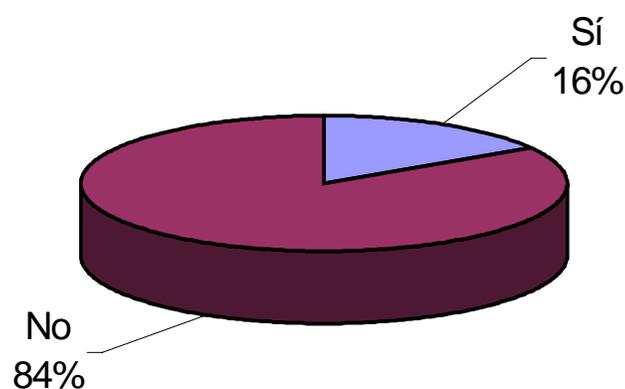
Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
Sí	17	68
No	5	20
Total	22	88

Gráfico N° 13

Los resultados presentados en el Gráfico N° 13 indican que del total de encuestados que sí desarrollaron la auditoría integral, un 68% (17 unidades) de ellos se apoyaron en manuales o instructivos para presentar el informe de auditoría en relación a un 20% que no utilizó ninguna herramienta, solamente la experiencia y el conocimiento adquirido en seminarios recibidos.

Existencia suficiente de material bibliográfico para presentar el informe de auditoría integral al alcance del despacho.

Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
Sí	4	16
No	21	84
Total	25	100

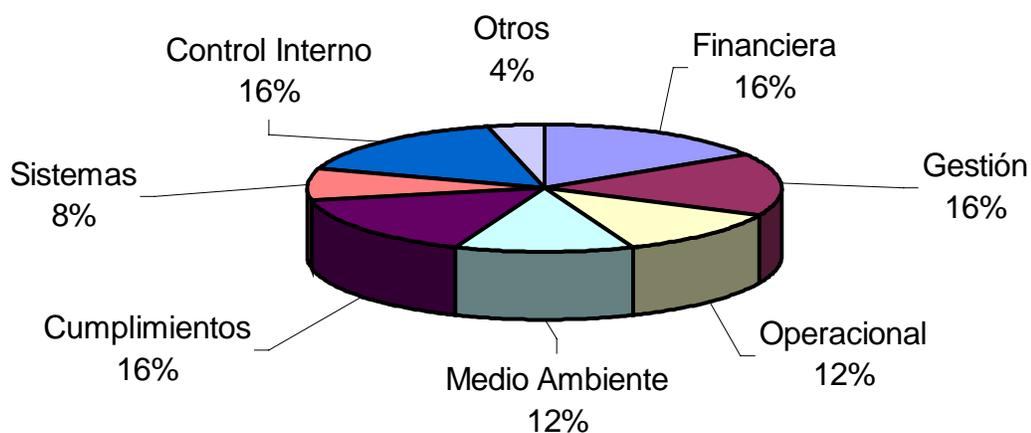
Gráfico N° 14

En atención a la existencia suficiente de material bibliográfico para presentar el informe de auditoría integral, los sujetos de estudio opinan en un 84% equivalente a 21 unidades que no, mientras que otro 16% 4 unidades opina que sí hay suficientes textos de consulta al alcance del despacho relacionados con el informe.

Modalidades de la auditoría básica en la auditoría integral

Áreas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
Financiera	4	16
Gestión	4	16
Operacional	3	12
Medio Ambiente	3	12
Cumplimientos	4	16
Sistemas	2	8
Control Interno	4	16
Otros	1	4
Total	25	100

Gráfico N° 15



Como se muestra en el Gráfico N° 15, hay diversidad de modalidades de auditorías, las cuales el 16% (4 unidades) que es el mayor porcentaje la tiene la auditoría financiera, gestión, cumplimiento y control interno, que son los componentes objeto de estudio, para posteriormente realizar la estructura del informe estándar de auditoría integral, también tiene un buen porcentaje de aceptación entre los encuestados, la auditoría operacional y de medio ambiente que tienen un 12% (3 unidades) cada uno, la auditoría de sistemas, se puede decir que no es muy demandada en nuestro país, porque solo consta de un 8% (2 unidades).

Análisis del objetivo.

Enfoque y presentación del informe de auditoría integral

Cuadro N° 6

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	
		Absoluta	Relativa
11. Como estructura el informe de auditoría integral.	Informe estándar	9	36
	propuesto, Informe por cada componente	8	32
12. Criterios de presentación de la opinión en el informe de auditoría integral.	Varios informes con sus opiniones de las áreas evaluadas.	8	32
13. Usa manuales o instructivos para la presentación del informe.	Sí	17	68
14. Existe suficiente material bibliográfico de informes de auditoría integral al alcance de su despacho.	No	21	84
15. Modalidades básicas de auditoría en la auditoría integral.	Financiera, cumplimientos de control interno, gestión, medio ambiente	19	76

Fuente: Encuesta a Despachos de Auditoría

Para establecer el enfoque y presentación del informe de auditoría integral se procedió a determinar la moda o el valor que más se repite es así que para este análisis, existe un informe estándar propuesto con opiniones por cada

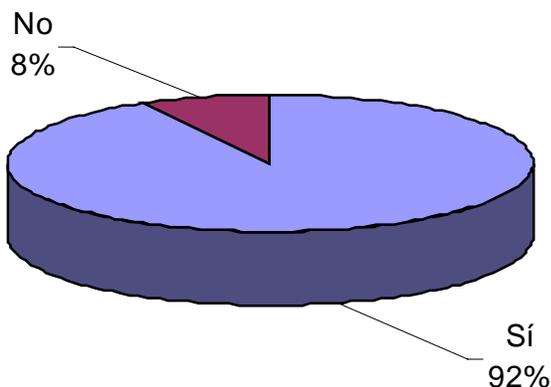
uno de los componentes evaluados y varios informes por cada componente con sus opiniones correspondientes, determinando que un alto porcentaje de los auditores que elaboraron y presentaron el informe de auditoría integral se apoyaron en herramientas tales como: instructivos o manuales, también se reconoce que las modalidades de auditorías básicas son: las financieras, de cumplimiento, de control interno, de gestión o cumplimiento de metas y de medio ambiente; así también del total de encuestados 25 unidades, un 84% equivalente a 21 unidades opinó que no existe suficiente material bibliográfico al alcance del despacho de cómo presentar el o los informes de auditoría integral.

2.5.1.5. Importancia de desarrollar la auditoría integral.

La auditoría integral una herramienta para la globalización

Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
Sí	23	92
No	2	8
Total	25	100

Gráfico N° 16

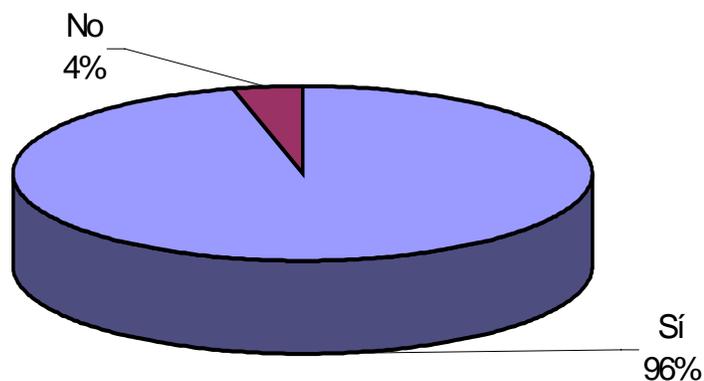


Del total de despachos, 25 unidades un 92% opinan que la auditoría integral es una herramienta que les permitirá poder competir en nuevos mercados y estar preparados para afrontar la globalización, otro 8% opinó que no contribuiría al fin ya mencionado; como una estrategia de insertarse en la globalización o mundialización de los mercados, hay que comenzar a dar pasos y uno de estos pasos es prestar nuevos y mejores servicios y de esta manera incursionar en nuevos mercados que por su clasificación del despacho de auditoría, solo los ofrecen los que están mejor preparados en recursos humanos, económicos y tecnológicos.

Obtención de mejores beneficios económicos y crecimiento profesional

Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
Sí	24	96
No	1	4
Total	25	100

Gráfico Nº 17

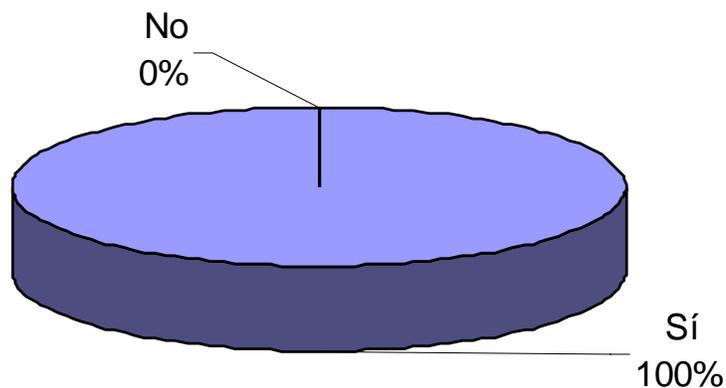


Desarrollar la auditoría integral como un nuevo servicio los sujetos de estudio contestan que sí obtendrían mejores rendimientos económicos y en especial crecer como ente profesional, así en un 96% equivalente a 24 unidades y solamente un 4% equivalente a un encuestado negó los beneficios a recibir. De los encuestados se conoció también que todo proceso nuevo o la prestación de un servicio viene a generar mayores ingresos, puntualizó.

Utilidad del documento sobre la presentación del informe de auditoría integral.

Respuestas	Frecuencia	
	Absoluta	Relativa
Sí	25	100
No	0	0
Total	25	100

Gráfico N° 18



Al consultar sobre la utilidad de un documento que brinde lineamientos de cómo presentar un informe de auditoría integral para los despachos de auditoría en un 100% del total de encuestados equivalente a 25 unidades contestaron positivamente al documento como una herramienta sobre la fase de informes de auditoría integral. Del total de encuestados justifican la necesidad de más información relacionada con el informe de auditoría integral, su contenido, estructura y el informe estándar del auditor.

Análisis del objetivo.

Importancia de desarrollar la auditoría integral

Cuadro N° 7

Pregunta	Respuesta	Frecuencia	
		Absoluta	Relativa
16.La auditoría integral una herramienta para la globalización.	Sí	23	92
17.La auditoría integral para obtener mejores beneficios económicos y crecimiento profesional.	Sí	24	96
18.Utilidad de un documento para la elaboración y presentación del informe de auditoría integral.	Sí	25	100

Cuando se consulta sobre la importancia de desarrollar la auditoría integral y sí la consideraban una herramienta

para compartir con otros despachos y ganar nuevos mercados, la mayoría opina que sí, dando un resultado del 92%; así también cuando se les consulta si consideraban que prestar el servicio de la auditoría integral, este contribuirá a obtener mejores beneficios económicos y a crecer como entidad profesional; la amplitud de respuestas tuvo una ponderación del 96%; lo anterior relacionado a la utilidad que tendría en su operatividad un documento que sirva de referencia sobre la estructura y presentación del informe de auditoría integral, los resultados fueron que un 100% del total de encuestados concensaron positivamente sobre la utilidad que este documento tendría para ellos.

2.6. FORTALEZAS Y DEBILIDADES DE LA AUDITORÍA INTEGRAL.

Aspectos positivos y negativos de la auditoría integral; dentro de los aspectos positivos con que cuentan los despachos de auditoría en El Salvador, para el desarrollo de la auditoría integral están:

Aspectos internos positivos (Fortalezas).

- Los profesionales en contaduría pública han demostrado una actitud innovadora en el campo de la auditoría integral a través de dos puntos importantes de señalar:

- a) Incremento considerable en el desarrollo y aplicación.
 - b) Nivel de conocimientos actualizados en el proceso de una auditoría integral.
- Fomento de la inversión en capital intangible a través de la capacitación a su personal.
 - Amplia experiencia en el mercado de los despachos de auditoría.
 - Políticas de contratación del personal, igual, a mayor grado de educación y formación; mayor receptividad y mayor seguridad en su trabajo en el área práctica.

Aspectos externos positivos (Oportunidades).

- Los despachos de auditoría, actualmente tanto los pequeños y medianos, pueden alcanzar un nivel técnico y tecnológico que les permite competir con los grandes despachos en este nuevo campo de acción profesional.
- El internet como una fuente potencial de información actualizada disponible y al alcance de los despachos de auditoría.
- Aumento de los beneficios económicos y crecimiento como ente profesional debido a la prestación del servicio de auditoría integral.

Dentro de los aspectos negativos internos y externos que se consideran las debilidades y amenazas más importantes para el desarrollo de la auditoría integral y la presentación de informes están:

Aspectos Internos Negativos (Debilidades).

- Las debilidades que demuestran los despachos de auditoría principalmente los pequeños y medianos deben de efectuar cambios sustanciales en sus estructuras organizativas para dirigir y controlar el proceso de una auditoría integral.
- No cuentan en muchas ocasiones con el personal suficiente y competente que les permita brindar un servicio con mayor calidad y eficiencia y al mismo tiempo ampliarse a nuevos mercados como la auditoría integral.
- La falta de práctica en este nuevo campo y la deficiente información con que cuentan los despachos para presentar un informe de auditoría integral.
- El ejercicio multidisciplinario de la profesión y el requisito de educación continuada, como una necesidad; o la incursión de profesionales en otras áreas para aplicar el servicio de la auditoría integral.

- Alto costo de la auditoría integral.
- La capacidad de ofertar de la auditoría integral.
- La actitud de los socios, gerentes, supervisores en no capacitar a su personal.

Aspectos externos negativos (Amenazas).

- La falta de normativa técnica aprobada por las asociaciones y organismos nacionales e internacionales, para desarrollar la auditoría integral y la presentación de informes.
- Poca demanda como resultado de su inadecuada promoción y fomento de la importancia de los beneficios para la consecución de los objetivos trazados por la dirección de las empresas.
- Escaso material como herramienta técnica que permite al contador público a orientar sus conocimientos adquiridos en la presentación de un informe de auditoría integral.

2.7. SÍNTESIS.

El desarrollo de la auditoría integral y su aplicabilidad, como una herramienta para la detección de: errores, irregularidades, corrupción, falta de competitividad y

otros aspectos medibles, sujetos a examen; se ha visto sustancialmente incrementado en los últimos años y con la tendencia a crecer, en los próximos años, es así que de un total de 25 unidades encuestadas (100%), 22 unidades (88%) contestaron haber realizado la auditoría integral, estos consideran que la etapa de la información, deba desarrollarse bajo dos enfoques:

- a) Un informe general con dictámenes o un dictamen sumario, sobre los aspectos o componentes de una entidad, sujetos a examen.
- b) Varios informes con sus dictámenes respectivamente por cada uno de los aspectos o componentes evaluados.

Y como un enfoque propuesto:

- c) Un informe de los hallazgos, causa, efecto, conclusión y recomendaciones o informe de resultados.

Los enfoques anteriores demuestran que hay diversas aplicaciones en lo que se refiere a la fase de información, lo cual demuestra la importancia en definir un esquema que estandarice la presentación del informe de auditoría integral a través de un análisis basados en los objetivos de la auditoría y los requerimientos de información que

necesita el cliente, emitiendo un dictamen sumario apoyado por los encuestados en un 56% del total, opinando sobre la razonabilidad de:

- Las cifras presentadas en los estados financieros.
- El desempeño de la administración, en el cumplimiento de parámetros y estándares previamente establecidos, para el logro de metas y objetivos, basados en los términos de eficiencia, eficacia y economía.
- Del control interno implantado por la administración, para el logro de los objetivos propuestos.
- Del cumplimiento de normas legales, reglamentarias y de otro tipo de regulaciones tanto internas como externas del ente económico.
- De otros componentes considerados importantes para la entidad de acuerdo a su naturaleza y el tipo de operaciones a que se dedica.

Cabe mencionar que los informes estándar no presentan una amplia gama de información detallada para los usuarios de esta, pero si presentan o muestran una visión global de la entidad y su comportamiento final de los tópicos financieros, legales, de control, del desempeño organizacional y otros. Esto permite al lector identificar

en un forma más rápida las desviaciones importantes y al mismo tiempo tomar las medidas correctivas sugeridas o emitidas previamente en los informes detallados (carta a la gerencia); de tal forma que se alcance una adecuada correspondencia entre los componentes de la compañía, obteniéndose así como resultado, mayor rentabilidad y beneficios para la misma.

Lo anterior, permite establecer que el surgimiento de los informes estándar desde su origen, hasta la actualidad, nace como una respuesta a la necesidad de informar, a través de una opinión o dictamen, la cual establezca la razonabilidad de las áreas o componentes examinados y de esta forma cumplir con normas sobre la presentación de la información, de tal forma, no sea tan extensa que termine por aburrir y/o cansar a sus lectores o sea tan corta o escueta que no informe adecuadamente a sus lectores.

La necesidad de uniformar la presentación de la estructura del informe es una realidad, ya que a falta de normativa técnica en este momento, se debe de contar con las alternativas suficientes para afrontar la etapa de presentar los resultados a los que se ha llegado en una auditoría integral.

2.8. DIAGNOSTICO SITUACIONAL SOBRE LA ELABORACIÓN Y PRESENTACIÓN DEL INFORME DE AUDITORIA INTEGRAL POR LOS DESPACHOS DE AUDITORIA EN EL SALVADOR.

Hoy en día la Auditoría Integral es un nuevo conocimiento que ha evolucionado con el paso del tiempo, adaptándose a las exigencias internas o externas que de acuerdo al medio en que se encuentran así lo requiere para lograr los objetivos propuestos; así mismo el profesional de la contaduría pública, se ve inmerso en un sistema de corrientes de pensamientos (criterios), de tipo técnicos-lagales en el ejercicio de su profesión y que al efectuar el examen de áreas, componentes, elementos, cuentas, saldos, etc., prevalece el criterio o habilidad del profesional para desarrollar actividades que no se encuentran estrictamente en un marco regulatorio, por ejemplo: En ausencia de normas técnicas que guíen el desempeño de un trabajo especial, para ello se utilice la metodología, sobre la aplicación por analogía de las normas emitidas para la profesión, de circunstancias ya establecidas.

Cuando se habla de los términos de referencia, esto se refiere a todos los lineamientos, dados o solicitados para

orientar el curso de una auditoría, emitidos previamente por el cliente demandante de nuestros servicios profesionales; al mismo tiempo estos términos de referencia en el caso de algunos servicios que presta el contador público, los cuales no son obligatorios desde el punto de vista legal, esto permite a los clientes ejercer cierta influencia sobre el tipo de trabajo a realizar por parte del auditor, es así que este último, con el debido apego a las normas de ética de la profesión, termina por adecuarse a los mismos modificando, fases, procedimientos, enfoques y otras que ha su criterio se deben hacer para cumplir con el trabajo encomendado.

Por tanto los profesionales de la contaduría pública así como los despachos de auditoría en El Salvador, cuentan con conocimientos, herramientas, experiencias y otros tipos de ayuda⁽¹⁶⁾, que les permiten adaptarse a las exigencias y demandas de los clientes, pero a su vez usan una metodología que los hace diferentes de otros en su forma de trabajo, es de ésta manera que al hablar sobre la elaboración y presentación, el (los) informe (s) que sobre auditoría integral se refiere, cada despacho cuenta con un enfoque diferente sobre como elaborar y presentar los

⁽¹⁶⁾ Fuente: Encuesta de Despachos de Auditoría en El Salvador.

resultados bajo esta modalidad de servicio, lográndose identificar los principales enfoques utilizados así:

- Informe de Resultados
- Informe por cada componente evaluado
- Informe general y dictámenes por cada componente evaluado.

Los enfoques antes mencionados son ampliamente explicados en los capítulos correspondientes, basados en una estructura básica que mejor presente los elementos principales de una auditoría integral y el espíritu de cada enfoque radica en la facilidad que pueda presentar para el profesional de llevarlo a cabo y así cumplir con las exigencias de los clientes.

Si bien los enfoques en determinado momento pudieren combinarse para elaborar y presentar, el (los) informe (s) de auditoría integral y así cumplir con los requerimientos encomendados, es factible su uso cuando la relación costo-beneficio sea viable.

La combinación de enfoques no busca crear una superestructura que contenga absolutamente todos los elementos que conforman la entidad examinada y la presentación de una estructura estándar de un informe de auditoría integral solo se logra con la combinación de estos.

CAPITULO III

ESTANDARIZACIÓN DE LA ESTRUCTURA DEL INFORME DE AUDITORÍA INTEGRAL

3.1. ENFOQUE DE ELABORACIÓN Y PRESENTACIÓN DE LA ESTRUCTURA DEL INFORME DE AUDITORÍA INTEGRAL.

3.1.1. Enfoque I "Informe de resultados"

Como ya se ha mencionado esta corriente de pensamiento esta dirigida hacia la medición e informe con respecto a la economía, eficiencia y/o eficacia de la organización en su integridad a todos sus niveles (exige un análisis de una compleja gama de variables operativas), sometiendo a prueba el sistema de medición de la gerencia o administración que descansa en lo estratégico de la organización, empleando un proceso de emisión de informe que permita al auditor revisar y comentar sobre el informe antes de su divulgación hacia otros, e incluir cuando fueran apropiados los puntos de vista de los auditores en el informe final.

3.1.1.1. Formato del informe

Si bien no hay un formato único que sea ideal para todas las circunstancias y situaciones, el modelo expuesto a continuación, este presenta un esquema del contenido de un informe algunas de las características individuales pueden variar de informe a informe, pero este patrón básico se considera un criterio factible y eficaz.

Formato sugerido para un informe de auditoría integral.

- (a) Resumen ejecutivo
- (b) Propósito, alcance y metodología de la auditoría
- (c) Antecedentes y/o alcances de la actividad auditada
- (d) Hallazgos y recomendaciones
- (e) El punto de vista del personal de la entidad auditada.
- (f) Anexos

Descripción del contenido básico del informe de auditoría integral

En esta sección se efectúa el detalle de los contenidos característicos de cada elemento, basado en propiciar la comparación del lector, identificando circunstancias inusuales cuando ocurren, estos elementos no limitan al contador público en la presentación del informe, enunciando el contenido a continuación:

Resumen ejecutivo

Una exposición clara y breve del propósito de la auditoría, sus hallazgos principales, las recomendaciones y las opiniones del personal de la entidad auditada. (Debe ser de una a cuatro páginas - mientras más corta mejor).

Propósito, alcance y metodología de la auditoría.

Una sección introductoria que describe por qué se efectuó la auditoría o su propósito, el alcance de las actividades revisadas y una descripción general de la metodología utilizada para efectuar el examen.

Antecedentes y/o alcances de la auditoría auditada.

Una sección que describe el proceso o actividad auditada, esta descripción debe limitarse únicamente a la información necesaria para comprender los hallazgos y recomendaciones presentados en el informe.

Hallazgos y recomendaciones.

Siempre y cuando sea posible los hallazgos y recomendaciones deben ser organizados para presentar los elementos de un hallazgo de auditoría, los que incluyen: condición, criterio, causa y efecto y la recomendación que resulta del hallazgo. Sin embargo, los hallazgos no deben limitarse a procesos que requieren acción correctiva.

Pueden también hacer referencia a procesos en las que se requiere un estudio adicional.

El punto de vista del personal de la entidad auditada.

A la entidad auditada puede permitirse que exponga esos puntos de vista con la longitud que estime conveniente. No obstante, para lograr la brevedad deseada, también debería alertársele a que sea breve y específica en su respuesta.

Anexos

Información detallada, si fuera necesaria que apoye los hallazgos y explique las metodologías realizadas por los auditores y otros asuntos de potencial interés.

3.1.1.2. Beneficios de la aplicación de este modelo de informe de auditoría.

Este método propuesto para comunicar los resultados, basado en la experiencia de profesionales que han aplicado este método opinan que es una manera útil de examinar la evidencia obtenida, tanto como un medio práctico y eficaz de presentar el informe. Además ayuda a los auditores a minimizar los siguientes tipos de problemas que frecuentemente se encuentran en la redacción de informes:

- *Omitir la demostración de que un asunto merece consideración.* Para algunos auditores integrales un problema puede ser significativo simplemente porque está bajo auditoría. Para un funcionario responsable de la toma de decisiones, un problema generalmente es importante cuando procede algún impacto negativo demostrable y que a su vez puede ser rectificado.
- *Omitir la sugerencia de solución a un problema.* Los auditores integrales a veces identifican problemas pero no efectúan suficiente trabajo como para encontrar las causas y determinar las maneras de solucionarlos. A

pesar de que la administración es la llamada a dar solución a sus problemas, los auditores integrales no deben omitir el presentar guías o sugerencias al respecto.

- *Omitir la consideración de las implicaciones que podrán tener las soluciones a un problema.* Los auditores integrales deben examinar las implicancias que podrán tener sus recomendaciones respecto al costo u otros aspectos, comparados, con los beneficios que se podrían obtener (una recomendación deja de ser útil cuando sus costos superan los beneficios que de ella pueden obtenerse)

3.1.1.3. Importancia del cuestionamiento del personal en referencia de la objetividad y equilibrio de los hallazgos presentados.

A menudo el personal de la entidad auditada critican los informes de la unidad de auditoria integral como negativos "porque únicamente informan los problemas". Los auditores integrales escuchan con frecuencia este comentario.

Si bien este tipo de reacción puede ser atribuida a la normal actitud defensiva ante una critica, también puede haber de cierto en tales declaraciones.

Por su naturaleza, los informes de auditoría se concentran en lo negativo debido precisamente a que son solicitados para auditar procesos con problemas. Adicionalmente los auditores desarrollan, programas de trabajo para considerar posibles problemas; aunque ellos no estén predispuestos a buscar lo negativo, la naturaleza de su labor les impulsa en tal dirección.

Una manera de lograr un tono objetivo y constructivo es conceder una oportunidad al personal de la entidad auditada para que exprese sus comentarios respecto a los hallazgos y recomendaciones de auditoría.

3.1.1.4. Reunión final para obtener comentarios de los auditados.

Al finalizar el trabajo de campo, el personal encargado de la auditoría tendrá una reunión con los funcionarios de la entidad bajo auditoria, en dicha reunión se presentan conclusiones preliminares sobre sus hallazgos. La naturaleza preliminar de dichos hallazgos debe ser enfatizados, puesto que la importancia relativa de un hallazgo podría cambiar a raíz de un análisis mas profundo posterior al procedimiento del informe de auditoría.

El objetivo primordial de comunicar al personal de la entidad auditada, aún de manera preliminar, la información que contendrá el informe, es lograr lo siguiente: Preparar al personal de la entidad auditada para el informe final,

proporcionarles la oportunidad de conocer los hallazgos sin que produzca en ellos reacciones contradictorias, también el personal puede proporcionar información relacionada con los hallazgos que no había sido considerado por el equipo de auditores.

De esta forma una reunión final es de importancia para obtener nueva información que sin las consultas respectivas se habrá conocido, pero es importante que el auditor integral mantenga una actitud independiente y objetiva respecto a los hallazgos importantes, teniendo el debido cuidado de que el equipo de auditores no se sientan intimidados por el ambiente de la reunión.

3.1.1.5. Revisión formal del informe en borrador.

Los auditores generalmente acostumbran a enviar un proyecto del informe final al personal de la entidad auditada para que lo comenten. Esta revisión permite a los auditores señalar cualquier error en la extensión de su acuerdo o desacuerdo con los hallazgos y recomendaciones. Los comentarios de los auditados deben considerarse cuidadosamente y si fuera el caso debe modificarse el informe antes de su emisión.

3.1.1.6. Inclusión de los comentarios de los auditados en el informe final.

Los comentarios de los auditados generalmente se incluyen en la síntesis y en muchos casos, el texto completo de los comentarios en el informe final, sin embargo como se muestra en el esquema recomendado para el informe, debe sugerirse a los auditados que presenten sus puntos de vista de manera breve.

3.1.1.7. Distribución y entrega del informe final

Después de haber elaborado el informe y este haya sido revisado por el personal de la entidad auditada, el informe final debe ser procesado y terminado para su distribución.

En esta etapa se deben de mantener políticas por escrito para asegurar una distribución consistente, detallado en una breve descripción de la cantidad de informes y a quienes se les distribuirán (Encargado del área auditada, gerente, directivos, etc).

Esta política debe de orientar a terceros que también pueden requerir copias del informe. Aunque el informe por escrito es la forma mas usual de presentar los resultados en algunos casos será necesaria la exposición oral de los hallazgos de auditoría.

3.1.2. Enfoque II "Informe por cada componente evaluado"

Al hablar sobre este enfoque, éste se refiere al contenido final presentando informes por cada componente examinado y en los que fuere aplicable, dictaminar sobre criterios de razonabilidad, cumplimientos de controles y leyes, sobre los resultados de la gestión y otros que a juicio de los interesados deba comunicarse; el fundamento esta basado en la práctica de la auditoría integral en la actualidad por profesionales de la contaduría pública, exponiendo un esquema principal del informe, el cual se presenta a continuación:

3.1.2.1. Estructura y contenido del informe final de auditoría integral.

Estructura básica del informe final de auditoría integral

INFORME DE AUDITORÍA INTEGRAL

I. Aspectos generales

Antecedentes de la compañía

Objetivos

Alcance

Limitaciones al alcance

Resultados de la auditoría

Comentarios de la administración

Comentarios del auditor

II. Estados financieros

Políticas

Dictamen

Notas a los estados financieros

III. Control interno

Informe

Hallazgos de auditoría

IV. Cumplimiento de leyes

Informe

Hallazgos de auditoría

V. Gestión o desempeño

Informe

a) Criterio solo de informar

b) Con criterio de informar y opinar.

3.1.2.2. Contenido de una estructura básica del informe final de auditoría integral.

I. Aspectos generales

Este apartado indica el conocimiento general que el auditor se ha formado a través de la fase de planeación etapa conocimiento de la empresa, atendiendo como principales los siguientes:

a) Antecedentes de la empresa

Nombre de la empresa

Dirección

Teléfono

Actividades principales

Experiencia en el mercado

Posicionamiento en el mercado

Competencia

Principales procesos

Historia, naturaleza y finalidad de la empresa

b) Objetivos

Son los fines que el auditor integral busca y de esta forma permitir al auditor diseñar los planes de acción que facilitan este cometido y así informar desde distintos componentes o aspectos previamente evaluados.

c) Alcances

El alcance de la auditoría integral esta enmarcado como fue conducida la auditoría basada en normas internacionales, nacionales y/o practicas nacionales relevantes, llevando a cabo los procedimientos de auditoría necesarios de acuerdo a la naturaleza del trabajo, aspectos, elementos examinados.

d) Limitaciones al alcance

La auditoría integral no difiera en sus lineamientos básicos a una auditoria tradicional las limitaciones al alcance como se establece en el SAS 58, párrafo 40, parágrafo 2 "Las limitaciones al alcance, ya sea

impuestas por el cliente o por las circunstancias, tales como presión de tiempo sobre su trabajo, la incapacidad de obtener la suficiente evidencia comprobatoria, o la inexactitud en los registros de contabilidad, la falta de controles, estándares, parámetros que permitan la medición, de tal forma que requiera una modificación de la opinión"

e) Resultado de la auditoría

Los resultados de auditoría lo constituye un resumen general del trabajo realizado y los principales hallazgos obtenidos durante el proceso de la ejecución de la auditoría y que bajo la óptica de los auditados y el auditor, encargado de la auditoría integral amerite su divulgación, informando sobre la aplicación de normas de contabilidad PCGA y otras practicas de contabilidad aplicables; manejo y control de inventarios; manejo de personal; procesos productivos; evaluación del desempeño de la administración, control interno y de sistemas; mercadeo de sus productos, leyes que atañen a la empresa, leyes fiscales y otros tópicos que de acuerdo a los objetivos de auditoria propuestos permitan identificar las fallas y las posibles medidas correctivas a desarrollar.

f) Comentarios de la administración

Las opiniones que proporcionan los auditados en relación a las deficiencias encontradas ayuda a conocer nuevos aspectos o información que poseen los auditados y que bajo los criterios del auditor no se logra visualizar, en determinado momento los auditados pueden o no estar de acuerdo con los hallazgos presentados, en dicho caso pueden mostrar pruebas que contradigan una afirmación del auditor, así también proveen de información que ayude a explicar las diferencias de mejor forma.

g) Comentarios del auditor

El pensamiento del auditor plasmados en esta sección orientan al lector sobre la importancia general de las deficiencias encontradas, proporcionando lineamientos para mejorar el negocio a través de los aspectos importantes.

II. Informe de estados financieros

El informe del auditor es en lo que va a descansar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa. Del área financiera se desprenden los siguientes documentos o información de detalle de los mismos así:

- Estados financieros básicos

- Resumen de principales políticas contables
- Resumen organizacional de la empresa
- Dictamen del auditor
- Notas a los estados financieros
- Otra información

Estados financieros básicos

Son considerados los documentos finales, donde se presenta la situación financiera, económica, patrimonial y de flujos de efectivo que presenta la administración de acuerdo a periodos previamente establecidos:

- Balance general
- Estado de resultados
- Estado de flujo de efectivo
- Estado de cambios en el patrimonio

Resumen de las principales políticas contables.

Los estados financieros aquí presentados además de ser utilizados para evaluar y tomar decisiones de tipo financiero, económico y administrativo su utilidad va encaminada a tomar decisiones sobre la medición en términos de eficiencia, eficacia y economía y otros aspectos de la empresa cuantificables en forma monetaria; por lo que es necesario que estos presenten información clara y comprensible. Debido a la responsabilidad y la obligación de informar periódicamente las actividades financieras a sus diversos usuarios a través de sus estados financieros básicos que se derivan de los registros contables, dicha responsabilidad de rendir información sobre la entidad

contable descansan en su administración, un resumen de la principal política contable tiene su fundamento en la NIC N° 1 "Revelaciones de las políticas contables, supuestos contables fundamentales y políticas de contabilidad".

Resumen y organización de la empresa.

En muchas situaciones los usuarios de los informes presentados por el auditor no se limitan a informar a la junta directiva, presidente o comité de auditoria, también informa a nuevos usuarios (inversionistas, proveedores, etc)

Estos deben de recibir una orientación sobre la organización y los propósitos de la compañía, de tal forma que los resultados de la auditoria muestran una correlación de aspectos organizativos y los aspectos monetarios.

Dictamen del auditor.

Este enfoque de preparación de un informe de auditoría integral no modifica la estructura del dictamen u opinión ya que se presenta un dictamen donde se expresan los párrafos siguientes según NIA "Dictamen del auditor de estados financieros" sección 700

- Párrafo introductorio
- Párrafo de alcance
- Párrafo de opinión

Este dictamen esta orientado a analizar y evaluar las condiciones extraídas de la evidencia de auditoria obtenida como base para la expresión de una opinión respecto a un punto de vista verdadero y razonable sobre la información presentada en los estados financieros.

Notas a los estados financieros.

La información financiera presentada a través de los estados financieros básicos, utilizada para hacer evaluaciones y tomar decisiones de este tipo, los usuarios no pueden formarse juicios confiables a menos que estos sean claros y comprensibles, así como lo indica la NIC 5 "información que debe revelar en los estados financieros" párrafo 1 y 2 y principio de contabilidad "Revelación suficiente"; toda información ya sean notas, otros estados y material explicativo, se entenderá que son parte integrante de los estados financieros básicos.⁽¹⁷⁾

Otra información.

Como parte de esta estructura la información no es limitativa y extender a otros aspectos que requiera importancia es a criterio del auditor que en su momento este efectuando el examen correspondiente.

⁽¹⁷⁾ NOTA: Las revelaciones están basadas conforme a NIC 5 "información que debe revelarse en los estados financieros", pero estas pueden ampliarse por los requisitos de revelación incluidas en otras NIC's que tratan sobre asuntos específicos.

III. Informe de control interno.

Una responsabilidad de evaluar el control interno es presentar un informe de observaciones y soluciones respecto al control interno entendiendo como control interno NIA sección 400 párrafo 8 "significan todas las políticas y procedimientos (controles internos) adoptados por la administración de una entidad para ayudar a lograr el objetivo de la administración de asegurar, tanto como sea factible, la conducción ordenada y eficiente de su negocio, incluyendo adhesión a las políticas de la administración, la salvaguarda de los activos, la prevención y detección de fraude y error, la precisión e integridad de los registros contables, y la oportuna preparación de información financiera confiable". La evaluación del control interno además de tratar los asuntos mencionados relacionados con las funciones del sistema de contabilidad a sí se puede detallar.

- a) El ambiente de control
- b) Procedimientos de control

El ambiente de control significa la actitud global, conciencia y acciones de directores y administración respecto al sistema de control interno y su importancia en la entidad, los factores reflejados en el ambiente de control incluyen:

- La función del consejo de directores y sus comités

- Filosofía y estilo operativo de la administración
- Estructura organizacional de la entidad y métodos de asignación de autoridad y responsabilidad.
- Un sistema de control de la administración incluyendo la función de auditoría interna, políticas de personal, y procedimientos y segregación de deberes.

Los procedimientos de control significan; aquellas políticas y procedimientos además del ambiente de control que la administración ha establecido para lograr los objetivos específicos de la entidad.

Entre los procedimientos de control tenemos:

- Reportar, revisar y aprobar conciliaciones
- Verificar la exactitud aritmética de los registros
- Controlar las aplicaciones y ambiente de los sistemas de información por computadora.
- Mantener y revisar las cuentas de control y las balanzas de comprobación.
- Aprobar y controlar documentos.
- Comparar datos internos con fuentes externas de información.
- Comparar los resultados de cuentas de efectivo, valores e inventario con los registros contables.
- Limitar el acceso físico directo a los activos y registros.
- Comparar y analizar los resultados financieros con las cantidades presupuestadas.

La propuesta de informar sobre la estructura del control interno deberá comprender una segregación de los hallazgos correspondientes al examen e incluirá lo siguiente:

i) Informe del auditor sobre la estructura del control interno haciendo una relación de los controles mas importantes examinados.

Al efectuar el informe el auditor de acuerdo a los requerimientos del cliente que contrato los servicios, puede presentar su informe de dos opciones:

a) Un informe donde se expresa una opinión sobre el sistema de control interno contable vigente al período examinado.⁽¹⁸⁾

b) Un informe sobre el sistema de la entidad, para uso exclusivo de la administración sin expresar una opinión en su totalidad .

ii) Un detalle de las deficiencias de la estructura de control interno y/o desviaciones a los controles establecidos en el periodo del examen; así como las recomendaciones que ayuden a la administración a adoptar oportunidades y adecuadas medidas de corrección.

Estructura del informe del auditor que expresa una opinión de control interno contable.

a. Una descripción del alcance del trabajo;

b. La fecha a la cual se refiere la opinión;

⁽¹⁸⁾ SAS 30 párrafo 2, lit. a), b).

- c. Una declaración que el establecimiento y mantenimiento del sistema es responsabilidad de la administración;
- d. Una breve explicación de los objetivos generales y las limitaciones inherentes al control interno contable;
- e. La opinión del contador sobre si el sistema tomado en conjunto fue suficiente para alcanzar los objetivos generales del control interno contable en la medida en que esos objetivos permitan la prevención o detección de errores o irregularidades en importes que podrían ser importantes en relación a los estados financieros.

El informe debe fecharse el día en que se concluya el trabajo de campo y debe dirigirse a la entidad cuyo sistema esta siendo estudiado, al consejo administrativo, los accionistas o al representante legal.

Tipos de opinión a presentar.

- i) Opinión sin salvedad
- ii) Opinión sobre debilidades importantes
- iii) Abstención de la opinión sobre limitaciones al alcance
- iv) Opinión basada parcialmente en el dictamen de otro contador
- v) Opinión basada en información subsecuente.

Estructura del informe del auditor sobre el sistema de la entidad; para uso exclusivo de la administración sin expresar una opinión.

- a. Una descripción del alcance;
- b. La fecha y propósito de la auditoría
- c. Una declaración que el establecimiento y mantenimiento del sistema es responsable de la administración.
- d. Una breve explicación de los objetivos generales y las limitaciones al control interno
- e. Declaración que el propósito no es emitir una opinión
- f. A quien va dirigido el informe.

IV. Informe de cumplimiento de leyes.

El auditor integral presentará un informe de auditoría integral, incluirá una estructura teniendo en cuenta los aspectos relativos al cumplimiento de leyes, contratos y regulaciones aplicables conteniendo lo siguiente:

- Informe del auditor sobre el cumplimiento de leyes y regulaciones cuya estructura permite emitir dos tipos de opiniones:
 - Cumple con leyes y regulaciones
 - No cumple con leyes y regulaciones
- Además presentará un detalle de las desviaciones importantes detectadas en el periodo a examinar y las

recomendaciones que ayuden a corregir adecuadamente dichas desviaciones.

Estructura de un informe del auditor que expresa una opinión sobre el cumplimiento de leyes y regulaciones.

- (a) Título identificando el término "Auditor Independiente"
- (b) El destinatario
- (c) Párrafo de entrada o introductorio
 - i) Identificación a la información financiera auditada; y
 - (ii) Una declaración de la responsabilidad de la administración de la entidad y de la responsabilidad del auditor;
- (d) Un párrafo de alcance (describiendo la naturaleza de la auditoría)
 - (i) Referencia a NIA's aplicable a trabajos de auditoria de cumplimiento a normas o practicas nacionales relevantes; y
 - (ii) Una descripción del trabajo que el auditor desempeñó;
- (e) Un párrafo de opinión conteniendo una expresión de opinión sobre el cumplimiento de leyes y reglamentos;
- (f) La fecha del informe
- (g) La dirección del auditor; y
- (h) La firma del auditor.

Estructura de un informe del auditor que expresa una opinión sobre incumplimiento de leyes y reglamentos.

El presente informe estará estructurado como se explica en el informe del auditor con opinión de cumplimiento de leyes y reglamentos: pero además se modifican los literales (e), (f), (g), (h), como a continuación se detalla:

- (e) Un párrafo de opinión conteniendo una expresión de opinión sobre el incumplimiento de leyes y reglamentos.
- (f) Un párrafo explicativo de las principales leyes y reglamentos incumplidos por la administración.
- (g) La fecha del informe
- (h) La dirección del auditor; y
- (e) La firma del auditor.

Además el auditor si se requiere que su trabajo dictamine sobre las obligaciones tributarias, puede usar las estructuras mencionadas basadas en el alcance y la naturaleza del mismo.

V. Informe de gestión o desempeño.

Los resultados o el informe de desempeño esta fundamentado en un examen y análisis de sistemas, procedimientos, estructuras, políticas y programas, etc. El informe

tradicional de estados financieros varia tanto en estructura, como en comunicar los hechos y las recomendaciones a los responsables de realizar una acción correctiva. La información que se desea transmitir conforme a los términos de referencia con que fue contratado el auditor, puede variar ya que el documento final puede o no presentar un dictamen u opinión así:

Contenido del informe de gestión

La presentación de resultados puede estar orientada a solo informar y no opinar sobre la gestión en un periodo determinado:

Titulo

Síntesis Gerencial

I. Introducción

Información relativa al examen

1. Motivo del examen
2. Objetivos, alcance y naturaleza del examen
3. Antecedentes y base legal de la entidad
4. Comunicación de los hallazgos de auditoría

II. Conclusiones

III. Observaciones y recomendaciones

Anexos

El titulo debe transmitir de forma directa el mensaje que se desea comunicar al usuario directo y al mismo tiempo

sintetiza las características más importantes de la auditoría practicada. Para su elaboración debe de considerarse los siguientes aspectos:

- Ser breve de manera que su contenido no exceda de tres o cuatro líneas.
- Ser específico e informativo, tanto como sea posible.
- Utilizar términos constructivos cuando sea necesario.

Los informes pueden ser identificados con los títulos siguientes:

- Oportunidades para mejorar los procedimientos
- Mejoras requeridas en los procesos
- Necesidad de incrementar la capacidad productiva, etc.

Las síntesis gerencial tiene como objetivo hacer que el informe sea de mejor utilidad para los usuarios por lo que es importante que ésta refleje el contenido del informe de manera clara y precisa, y su contenido puede ser el siguiente:

- Título
- Observaciones y conclusiones mas significativas
- Recomendaciones mas importantes
- Comentarios de la entidad o acciones adoptadas
- Asuntos de importancia pendientes de solución.

La introducción del trabajo debe reflejar la información que explique la razón del examen ejecutado, así también los

objetivos, alcances y naturaleza del examen, puntos importantes de la entidad considerando sus antecedentes y su base legal, también se deben de comunicar las deficiencias detectadas jerarquizando las mismas.

Las conclusiones deben estar redactadas de forma constructiva que permitan al lector identificar las claves para la corrección o posible solución de debilidades importantes.

El auditor debe hacer énfasis en los puntos críticos encontrados y proporcionar las recomendaciones factibles que ayuden a disminuir y/o eliminar las incidencias reflejadas en los hallazgos de auditoria, comunicado en las conclusiones del informe.

El informe debe contar con un marco de anexos que permita al lector hacer sus propios análisis de las situaciones reportadas.

El examen de la gestión administrativa puede incorporar dentro de su informe final un párrafo que indica la opinión del auditor en relación a los alcances de la administración en un periodo determinado, para efectos de su aplicación se ha considerado la siguiente estructura:

- Carátula
- Contenido

- Áreas
- Opinión
- Hallazgos

Estructura del informe de auditoría de gestión.

- Carátula.

Contiene la identificación formal del informe, incluyendo la fecha de su emisión.

- Contenido

Esta comprendido por las diferentes partes que conforman el cuerpo del informe.

- Áreas

En esta parte se detallará la descripción de las áreas auditadas detallando sus principales operaciones y actividades.

- Opinión

Es el párrafo donde el auditor expresa los resultados obtenidos de la evaluación a la gestión de la administración en un período determinado.

- Hallazgos

En esta parte se describe todos aquellos problemas que no permiten un funcionamiento normal en las operaciones de las diferentes áreas.

Cabe señalar que los informes de auditoria presentados bajo este enfoque basados en las técnicas actuales de presentación de los resultados en los diferentes tópicos de las empresas, algunas modalidades de exámenes que una auditoria integral debe efectuar a otros componentes de la compañía, tal es el caso de la auditoria de gestión ambiental, auditoría patrimonial y otras, deben ajustarse a la estructura básica que aquí se detalla del informe; inclusión de opinión o sin inclusión de la opinión del auditor; hallazgos, conclusiones y recomendaciones, también se puede señalar que una estructura básica general del informe de auditoria integral se plasma bajo la óptica que los exámenes anteriores expuestos (financiero, control interno, cumplimiento, gestión), por medio de la investigación de campo fueron ampliamente apoyados por los encuestados.

3.1.3. Desarrollo del enfoque III

"Informe final con dictámenes de los componentes evaluados o dictamen sumario de los componentes evaluados"

En este tercer enfoque, el informe que presente el desarrollo de este, va a contener en primer lugar varios dictámenes de los componentes evaluados (estados financieros, control interno, gestión, cumplimiento de leyes y reglamentos) y en segundo lugar un solo dictamen

que contenga la opinión de cada componente evaluado ó una sola opinión por todos ellos.

3.1.3.1. Estructura y contenido del informe final.

Según las investigaciones realizadas, tanto de campo como bibliográfica nos indican que, las especialistas en la materia apoyan más este enfoque por la estructura y contenido del informe.

3.1.3.1.1. Políticas y aspectos generales de la entidad.

En las entidades existen diversidad de políticas entre ellas están contables, de control interno en sus diferentes componentes (estados financieros, gestión, cumplimiento de leyes y reglamentos); en los aspectos generales a manera de ejemplo, se menciona la nacionalidad, el plazo, el año en que fue constituida, la finalidad, así como su ubicación geográfica.

3.1.3.1.2. Estados financieros.

Los estados financieros básicos; que se anexan a un informe de auditoria tradicional, son los mismos que incluye una auditoria integral, a continuación se detallan:

- *Balance general*: se dice que es una lista condensada de partidas del activo y del pasivo de una contabilidad, elaborada con el propósito de fijar los saldos o diferencias, en una fecha determinada; refleja la situación financiera de una empresa y su forma de presentación puede ser: en forma de cuenta o de reporte.

- *Estado de resultados:* es el resultado de comparar los ingresos normales y extraordinarios contra los egresos normales y extraordinarios en un periodo determinado e indica el estado positivo o negativo de la empresa.

- *Estado de flujo de efectivo:* Este estado debe de presentar el importe del efectivo previsto o usado por la empresa durante el ejercicio por sus actividades de; a) operación b) inversión y c) financiamiento. El estado indica el efecto neto de esos movimientos sobre el efectivo. Se incluye en el estado una conciliación del saldo inicial y final del efectivo. Además debe incluir una conciliación de la utilidad neta y flujo neto de efectivo proveniente de las operaciones, que generalmente proporcionan información acerca de los efectos netos de las transacciones operativas.

- *Estado de cambios en el patrimonio:* Es el documento que muestra la situación patrimonial de las modificaciones efectuadas de ingreso o de salida de capital y reservas durante periodos ya establecidos.

- *Notas a los estados financieros:* Es toda la información adicional necesaria que permite presentar en forma clara y comprensible los estados financieros, proporcionando un detalle más amplio del contenido de los mismos, para

cumplir con requerimientos legales o bien para satisfacer necesidades de información específica.

3.1.3.1.3. Informe de estados financieros, gestión, cumplimiento, control interno.

- Informe de estados financieros.

Este informe es el que tradicionalmente es aplicado a las empresas al final de una auditoria de estados financieros, y lo que se verifica en ella es la responsabilidad de las cifras que se presentan en dichos estados; y se dictamina sobre ello.

En una auditoria integral también se verifican las cuentas o rubros de mayor importancia relativa; y se relacionan si están de acuerdo a los objetivos y metas de la entidad.

- Informe de gestión.

Esta auditoria es llamada de diversas formas tales como: operativa, operacional, de sistemas, métodos ó procedimientos y administrativa.

La gestión de una empresa se lleva acabo basándose en una serie de evaluaciones de políticas, programas, métodos, sistemas y normas operativas de control que la dirección de la misma planifica, coordina, controla y dirige para alcanzar los objetivos.

El auditor no debe perder de vista que el propósito de presentar el informe no es solamente señalar hallazgos encontrados, si no dar alternativas de solución y muy especialmente sobre las observaciones planteados.

El resumen de los hallazgos se presentaran por cada elemento revisado y por orden de importancia; de tal manera que se detallaren aquellos problemas que pueden ser sujetos a una mejora que venga a significar beneficios en la operatividad de la empresa.

- *Informe de cumplimiento de leyes y reglamentos.*

Los auditores al realizar este tipo de auditoria, deben de preparar un informe sobre sus pruebas de cumplimiento con las leyes y reglamentos aplicables a la entidad auditada; y en el pueden haber dos tipos de opinión; una es que la entidad cumple con las leyes y reglamentos internos o externos y otra es que la entidad no cumple con las leyes y reglamentos establecidos; por lo tanto tienen que ser tomados en cuenta en el informe; en otras palabras el informe puede ser positivo ó negativo según sea el caso.

- *Informe de control interno.*

El objeto principal de este informe es dictaminar sobre el control interno, el auditor integral debe efectuar un estudio y evaluación del sistema de control interno que además de tener concordancia con los estados financieros

deben de estar diseñados de tal forma que sean idóneas para que la empresa aplique criterios como son la economía, eficacia y eficiencia, en muchas auditorias el examen del control interno es utilizado para determinar el alcance y la extensión de los procedimientos de auditoría a emplear. En este caso la auditoria integral efectúa una evaluación la que permite cruzar información con otros aspectos o componentes de tal forma que a juicio del auditor puede concluir sobre la razonabilidad del control interno en los términos ya mencionados y en su totalidad de la entidad si sus criterios o estructuras establecidas permita que la misma funcione, opere y trabaje cumpliendo los objetivos generales de la administración.

3.1.3.2.4. Dictámenes de los componentes evaluados.

Al hablar de dictámenes se refiere a un dictamen por cada componente, es decir, se dictamina por separado lo que es los estados financieros, control interno, gestión y cumplimiento de leyes y reglamentos. A continuación se detallan:

Estructura del dictamen de estados financieros.

"El dictamen del auditor incluye los siguientes elementos

básicos como sigue:"⁽¹⁹⁾

a) Título:

El dictamen del auditor deberá tener un título apropiado. Puede ser apropiado usar el término "Auditor Independiente" en el título para distinguir el dictamen del auditor de informes que podrían ser emitidos por otros.

b) Destinatario.

El dictamen del auditor deberá estar dirigido en forma apropiada según requieran las circunstancias del trabajo. El dictamen es dirigido ya sea a los accionistas o al consejo de directores de la entidad.

c) Párrafo introductorio.

i) Identificación de los estados financieros auditados.

ii) Una declaración de la responsabilidad de la administración de la entidad y de la responsabilidad del auditor.

El dictamen del auditor debería identificar los estados financieros de la entidad que han sido auditados, incluyendo la fecha y el período cubierto por los estados financieros. También el dictamen debería incluir una declaración de que los estados financieros son la responsabilidad de la administración de la entidad.

⁽¹⁹⁾ Normas Internacionales de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Pág. # 231, Párrafo 5-26.

d) Párrafo de alcance.

Se deberá describir el alcance de la auditoría declarando que la auditoría fue conducida de acuerdo con NIAS, también debe incluir una declaración de que la auditoría fue planeada y desempeñada para obtener certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa. El dictamen del auditor debería describir la auditoría en cuanto incluye:

- Examinar, sobre una base de pruebas, la evidencia para soportar los montos y revelaciones de estados financieros;
- Evaluar los principios contables usados en la preparación de los estados financieros;
- Evaluar las estimaciones importantes hechas por la administración en la preparación de los estados financieros.
- Evaluar la presentación general de los estados financieros. Deberá incluir una declaración por el auditor de que la auditoría proporciona una base

razonable para la opinión.

e) Párrafo de opinión.

El dictamen del auditor deberá declarar claramente la opinión del auditor respecto de si los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable (o están presentados razonablemente respecto de todo lo importante) donde sea apropiado, si los estados financieros cumplen con los requisitos legales.

f) Fecha del dictamen.

El auditor deberá fechar el dictamen en la fecha de terminación de la auditoría; el auditor no deberá fecharlos antes de la fecha en que los estados financieros sean firmados o aprobados por la administración.

g) Dirección del auditor.

El dictamen deberá nombrar una locación específica, que ordinariamente es la ciudad donde el auditor mantiene la oficina que tiene responsabilidad por la auditoría.

h) Firma del auditor.

El dictamen deberá ser firmado a nombre de la firma de auditoría, a nombre del personal del auditor, o ambos, según sea apropiado. El dictamen ordinariamente se firma

a nombre de la firma, por que la firma asume la responsabilidad por la auditoría.

Estructura del dictamen de auditoría de gestión.

El dictamen del auditor, incluye elementos básicos para tal elaboración; y se

describen a continuación:

a) Carátula.

Contiene la identificación formal del informe, incluyendo la fecha de su emisión.

b) Contenido.

Está comprendido por las diferentes partes que conforman el cuerpo del informe.

c) Áreas

En esta parte se detallará la descripción de las áreas auditadas, detallando sus principales operaciones y actividades.

d) Opinión.

Es el párrafo donde el auditor expresa los resultados obtenidos de la evaluación a la gestión de la administración, en un período determinado y se opina sobre la razonabilidad de las decisiones tomadas por la

administración de la entidad en términos de eficiencia, economía y eficacia.

e) Hallazgos.

En esta parte se describen todos aquellos problemas que no permiten un funcionamiento normal en las operaciones de las diferentes áreas auditadas.

Estructura del dictamen de auditoría de cumplimiento de leyes y reglamentos.

A continuación se detalla la estructura básica del dictamen de cumplimiento de leyes:

a) Título.

En el dictamen del auditor se debe identificar el término "Auditor Independiente".

b) El destinatario.

En el debe contener a quien va dirigido en forma apropiada según las circunstancias.

c) Párrafo introductorio.

(i) Identificación de la información financiera auditada, y

- (ii) 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)
 - (i) Referencia a NIA's aplicables a trabajos de auditorías de cumplimiento a normas o prácticas nacionales relevantes; y
 - (ii) Una descripción del trabajo que el auditor desempeñó.
- e) Un párrafo de opinión conteniendo una expresión de opinión si ha cumplido o no las leyes y reglamentos aplicables.
- f) La fecha del dictamen.

Se debe fechar, cuando se hayan dado por finalizada la auditoría.
- g) La dirección del auditor.

En el dictamen se debe mencionar la ubicación geográfica donde el auditor mantiene la oficina que tiene responsabilidad por la auditoría.

h) Firma del auditor.

El dictamen deberá ser firmado a nombre de la firma de auditoría, a nombre del personal del auditor, o ambos según sea el caso.

Estructura del dictamen de auditoría de control interno.

- a) Una descripción del alcance del trabajo.
- b) La fecha a la cual se refiere la opinión.
- c) Una declaración que el establecimiento y mantenimiento del sistema es responsabilidad de la administración.
- d) Una breve explicación de los objetivos generales y las limitaciones inherentes al control interno contable.
- e) La opinión del contador sobre el sistema tomado en conjunto, fue suficiente para alcanzar los objetivos generales del control interno contable en la medida en que esos objetivos permitan la prevención o detección de errores e irregularidades en importes que podrían ser importantes en relación de los estados financieros.

Dictamen sumario de auditoría integral.

Actualmente la normativa técnica que el auditor hace uso para este caso "las declaraciones sobre normas de auditoría" y las "Normas Internacionales de Auditoría"; estas normas para cumplir con el trabajo encomendado y para efectos de dictaminar en una sola presentación sobre todos

los componentes encontrados en una auditoría integral, el auditor debe elaborar con base a la normas de auditoría de general aceptación ampliadas de forma racional que les permita una presentación adecuada.

Elementos básicos del dictamen de auditoría integral.

Los elementos básicos del informe estándar (dictamen) que sugiere la NÍA "Dictamen del auditor para informes especiales" y de acuerdo a los elementos básicos que según el SAS 58 son tres los cuales se detallan a continuación:

a) Párrafo introductorio.

El párrafo introductorio se expresa en forma clara y precisa:

1. Al leer el párrafo introductorio encontramos en la primera línea "Auditor" que de acuerdo con el diccionario de la lengua española, quiere decir "examinar, indagar, determinar o verificar", entonces, para que el contador público puede emitir su opinión como profesional independiente, necesita previamente examinar, indagar mediante una auditoría adecuada ampliada además de los estados financieros, a los sistemas de control interno, a la gestión empresarial, a los cumplimientos legales y a otros aspectos que se consideren importantes, sin embargo el auditor está

obligado a mencionar este hecho en el cuerpo del dictamen para que los usuarios de él tengan certeza absoluta de que antes que el profesional exprese su opinión, tuvo que haber auditado la entidad en sus componentes importantes.

2. Luego continua diciendo "hemos auditado el balance general que se acompaña de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 200x, estado de resultado, estado de flujo de efectivo, estado de cambios en el patrimonio, pero además, el sistema de control interno, la gestión empresarial, cumplimientos legales y otros aspectos que de acuerdo a mi criterio son importante para el año que termina en esta fecha.

En este párrafo el contador público está precisando que estados financieros ha auditado y además todos los aspectos y componentes de la empresa que juicio del auditor son importantes y se han auditado, a que entidad se refiere y a que fecha le son relativos por el año que termina a la fecha.

3. La responsabilidad que tiene la gerencia de la empresa es la preparación de los estados financieros, la implementación de sus controles, el cumplimiento de leyes

y regulaciones aplicables, las decisiones gerenciales encaminadas a cumplir con eficiencia, eficacia y economía y sobre otras decisiones que a juicio del auditor se han auditado y son importantes y así de esta forma evitar malas interpretaciones de que el auditor integral puede ajustar los estados financieros, los sistemas de control, la relación con el cumplimiento de leyes, el desempeño de la administración y otros aspectos importantes, todos con fines determinados y en el caso de los estados financieros presentarlos a terceras personas.

4. El auditor es responsable de emitir una o varias opiniones sobre los componentes del ente económico como resultado de la auditoría integral practicada en la(s) que deberán enunciar los componentes auditados.

b) *Párrafo de alcance.*

La afirmación más importante en este párrafo es "condujimos nuestra auditoría de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoría" (o referirse a normas o prácticas nacionales relevantes), esto constituye en sí un sello que el contador público pone a su dictamen y es lo que da confianza a los usuarios de la información que se refiere a los componentes de la entidad.

En este párrafo el auditor hace un reconocimiento explícito en el dictamen de que la auditoría efectuada provee un razonable grado de seguridad de que los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa, y sobre lo apropiado del control interno para el cumplimiento de los objetivos de eficiencia, efectividad y economía de las operaciones, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables y confiabilidad de otros aspectos que se consideran importantes. Lo anterior para que el auditor de seguridad razonable, su auditoría antes de ser ejecutada, debió ser planificada.

Además incluye una breve descripción sobre la naturaleza de su trabajo de auditoría, el cual consiste en examinar sobre una base de pruebas la evidencia que sustenta los montos y las notas informativas en los estados financieros, también incluye la evaluación de las normas o principios de contabilidad utilizados y de las principales estimaciones efectuadas por la administración, así como la evaluación de los componentes importantes de la entidad y la presentación general de los estados financieros.

Deberá incluir una declaración por el auditor de que la

auditoría proporciona una base razonable para la(s) opinión(es).

c) Párrafo de opinión.

El párrafo(s) en el que el auditor emite su opinión(es) sobre los estados financieros auditados, lo apropiado del control interno para el cumplimiento de los objetivos de eficiencia, efectividad y economía de las operaciones, presentación razonable de la información financiera y cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables y presentación razonable de otros aspectos que se consideran importantes; la parte medular de este párrafo es la palabra "DAN UN PUNTO DE VISTA VERDADERO Y RAZONABLE" (o presentan razonablemente); dicha frase es la más importante de la opinión de auditor, pues quiere expresar que aunque las cifras incluidas en los estados financieros quizá no sean exactas, que los controles cumplen en un alto porcentaje los objetivos de eficiencia, eficacia y economía de las operaciones, que el cumplimiento de leyes y regulaciones internas y externas en su totalidad es en alto porcentaje y la evaluación de los criterios y estándares de otros exámenes es suficiente en relación a la ponderación para

considerarse razonable, todo lo anterior se pueden considerar aceptados como correctos en un sentido práctico.

El auditor independiente al emplear en su dictamen la expresión "DAN UN PUNTO DE VISTA VERDADERO Y RAZONABLE" (o presentan razonablemente) quiere indicar:

- 1) Que la revisión efectuada no fue total
- 2) La revisión efectuada no es infalible
- 3) Que la revisión efectuada es suficiente para emitir una opinión sobre los componentes considerados importantes de la entidad.

La realización de una auditoria que abarque en un 100% la revisión de las cuentas, operaciones, totalidad infinita de leyes, de una empresa seria incosteable, nada práctico e innecesario, ya que esto seria equivalente a repetir el trabajo efectuado por los empleados de la empresa.

De acuerdo a lo anterior el contador público, al efectuar una auditoria encaminada a dictaminar sobre los componentes importantes de una entidad, basándose en las normas de auditoria comentadas ampliadas para cumplir este tipo de servicios, efectuará un trabajo en base a pruebas selectivas de los aspectos, elementos de los componentes

considerados importantes de la empresa, para convencerse así mismo que los resultados de la auditoria integral concuerdan con lo asentado con otros documentos y/o análisis efectuado de acuerdo a los objetivos propuestos, revisión teórica práctica de leyes y regulaciones y si la información presentada es objetiva.

3.2. ESTRUCTURA DEL DICTAMEN DE AUDITORIA INTEGRAL

En los términos mencionados anteriormente y basada en el apoyo de contadores públicos distinguidos en esta área del saber profesional se presentan dos modalidades.

- a) Informe estándar donde se incorporan una opinión global de los componentes de la entidad sujeta a examen.
- b) Informe estándar donde se incorporan una opinión por cada uno de los componentes de la entidad sujeta a examen.

3.2.1. Estructura del dictamen con una opinión global de la entidad examinada.

La inserción de la opinión global del auditor estará sujeta a los requerimientos de los clientes y a la relación conjunta de la opinión que le merece el juicio del contador público, la estructura esta basada en los elementos básicos

de acuerdo a Normas Internacionales de Auditoria.

- a) Título
- b) Destinatario
- c) Entrada o párrafo introductorio
 - (i) Identificación de los componentes de la entidad auditados.
 - (ii) 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 auditoria).
 - (i) Una referencia a las NIA's, normas o prácticas nacionales relevantes.
 - (ii) Una breve descripción del trabajo que el auditor desempeño.
- e) Párrafo de opinión que contiene una expresión sobre la razonabilidad en conjunto de los componentes de la entidad.
- f) Fecha del informe
- g) Dirección del auditor
- h) Firma del auditor

3.2.2. Estructura del dictamen donde se incorporan una opinión por cada uno de los componentes de la entidad examinada.

El profesional de la contaduría pública sujeto a estudio, indican que la forma de presentar la opinión en la estructura del dictamen, es emitir una opinión por cada uno de los componentes importantes de la entidad, a continuación se muestran los elementos básicos del dictamen y la inclusión de sus opiniones, no se detallará la estructura completa ya que este no varía en sus párrafos de la estructura anterior a excepción del párrafo sujeto de estudio así:

e) Párrafo de opinión que contiene varias expresiones sobre la razonabilidad de los diferentes componentes de la entidad.

Las expresiones deben de presentarse en forma de párrafos (separados por puntos) lo cual permite identificar las opiniones de cada componente.

Modelos de dictámenes de auditoría integral.

a) Modalidad de opinión global de la entidad auditada.

MODELO DE DICTAMEN DE AUDITORIA INTEGRAL

San Salvador, 31 de diciembre de 20x2

A los accionistas de la Empresa XYZ, S.A. de C.V.

"He auditado los balances generales de la Empresa XYZ, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 20x2 y los correspondientes estados de resultados, de cambios en el patrimonio, de flujos de efectivos por los años terminados en esas fechas y sus sistemas de control interno. La administración es responsable de la preparación integridad y presentación razonables de los estados financieros y de mantener un sistema de control interno adecuado para proveer una seguridad razonable en la conducción ordenada y eficiente del negocio de la empresa. Mis obligaciones son las de expresar una opinión, con base en la auditoría integral practicada, sobre dichos estados financieros y sobre lo adecuados del control interno en relación con la efectividad, eficiencia y economía de las operaciones, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento con las leyes y reglamentos aplicables".

"Realicé mi auditoria integral de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoria, esas normas requieren que una auditoria se planifique, se lleve a cabo de tal manera que se obtenga una seguridad razonable sobre la situación financiera de la entidad, y sobre lo apropiado del control interno para el cumplimiento de los objetivos de eficiencia, efectividad y economía de las operaciones, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables. Una auditoría incluye el examen, sobre una base selectiva, de la evidencia que respalda las cifras y las notas informativas en los estados financieros. Una auditoría también incluye la evaluación de las normas o principios de contabilidad utilizados y de las principales estimaciones efectuadas por la administración así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Considero que mi auditoria integral proporciona una base razonable para expresar mi opinión".

"En mi opinión, los estados financieros arriba mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la empresa XYZ, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 20x2, los cambios en el patrimonio, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo, del año terminado a esa fecha, de

conformidad con las Normas Internacionales de Contabilidad aplicadas uniformemente, además se presentan razonablemente las medidas de control interno para la consecución en forma razonable de los objetivos de eficacia, eficiencia y economía de las operaciones y cumplimiento con leyes, regulaciones aplicables y sus estatutos".

Nombre del auditor

Firma

Nº de registro

Cuando por efectos del trabajo realizado por el equipo de auditoría integral establece que existen ciertos asuntos que afectan la opinión en relación a alguno de los componente examinados, es adecuado modificar el dictamen incluyendo un párrafo de énfasis si hay una falta significativa de certeza.

Además del uso del párrafo de énfasis si el equipo de auditoria integral el auditor puede modificar el dictamen usando un párrafo de énfasis preferiblemente después del párrafo de opinión; para informar sobre asuntos distintos de los que afectan a los componentes que son sujetos de examen.

b) Modalidad de opinión por cada componente examinado.

MODELO DE DICTAMEN DE AUDITORIA INTEGRAL

San Salvador, 31 de diciembre de 20x2

A los accionistas de la Empresa XYZ, S.A. de C.V.

"He auditado los balances generales de la Empresa XYZ, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 20x2 y los correspondientes estados de resultados, de cambios en el patrimonio, de flujos de efectivos por los años terminados en esas fechas y sus sistemas de control interno. La administración es responsable de la preparación integridad y presentación razonables de los estados financieros y de mantener un sistema de control interno adecuado para proveer una seguridad razonable en la conducción ordenada y eficiente del negocio de la empresa. Mis obligaciones son las de expresar una opinión, con base en la auditoría integral practicada, sobre dichos estados financieros y sobre lo adecuado del control interno en relación con la efectividad, eficiencia y economía de las operaciones,

confiabilidad de la información financiera y cumplimiento con las leyes y reglamentos aplicables".

"Realicé mi auditoría integral de acuerdo con las Normas Internacionales de Auditoría, esas normas requieren que una auditoría se planifique, se lleve a cabo de tal manera que se obtenga una seguridad razonable sobre la situación financiera de la entidad, y sobre lo apropiado del control interno para el cumplimiento de los objetivos de eficiencia, efectividad y economía de las operaciones, confiabilidad de la información financiera y cumplimiento con las leyes y regulaciones aplicables. Una auditoría incluye el examen, sobre una base selectiva, de la evidencia que respalda las cifras y las notas informativas en los estados financieros. Una auditoría también incluye la evaluación de las normas o principios de contabilidad utilizados y de las principales estimaciones efectuadas por la administración así como la evaluación de la presentación global de los estados financieros. Considero que mi auditoría integral proporciona una base razonable para expresar mi opinión".

"En mi opinión los estados financieros arriba mencionados

presentan razonablemente la situación financiera de la empresa XYZ, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 20x2, los cambios en el patrimonio, los resultados de las operaciones y los flujos de efectivo del año terminado en esta fecha, de conformidad con Normas Internacionales de Contabilidad, aplicadas uniformemente".

"En mi opinión el sistema de control interno evaluado al año terminado en esta fecha presenta razonablemente en concordancia con la consecución de los objetivos propuestos".

"En mi opinión las decisiones y medidas tomadas para cumplir con los objetivos propuestos en términos de economía, eficacia y eficiencia se presentan razonables evaluando al año terminado en esta fecha".

"En mi opinión el cumplimiento de leyes, regulaciones aplicables y sus estatutos presentan razonablemente el grado de cumplimiento evaluado al año terminado en esta fecha".

Nombre del auditor

Firma

Nº de registro

Los dictámenes presentados en los literales anteriores están sujetos a toda normativa técnica aplicable que sobre la materia se escriba y también por aquella que de forma ampliada se utilice para llevar a cabo este tipo de servicios. El auditor integral no está limitado en el uso y enfoque de presentación de su informe anual de auditoría integral, pero los dictámenes de auditoría integral debe poseer requisitos de uniformidad que permita a los usuarios, colegas y lectores en general identificar las desviaciones cuando ocurran de la información presentada en el mismo.

3.3. TÉCNICAS DE REDACCIÓN DEL INFORME.

Además de las técnicas mencionadas en los tres enfoques de emisión de los informes de auditoría integral ya estudiados se presentan lineamientos generales que ayudan en la correcta elaboración y distribución del mismo, como se detalla a continuación:

- ✓ El contador público encargado de preparar el informe debe tener sumo cuidado de:
 - a) Una adecuada redacción, puntuación, gramática, claridad, supervisión, corrección y continuidad.

b) El informe reúna los requisitos de ser claro, ordenado, preciso, informativo e interesante.

Si un informe no es claro, puede ser mal interpretado; si es desordenado creará una impresión desfavorable; si es impreciso o insuficientemente informativo fallará en su propósito; y si no es interesante, quizás no sea leído íntegramente.

- ✓ El contador público puede hacer uso de su actividad creadora y en cierto modo literaria, sujeto a la personalidad de cada individuo en aspectos tales como estilo y técnica.
- ✓ El contador público puede adaptarse a los enfoques básicos de presentación del informe y orientados en los términos que ha sido contratado.
- ✓ Para efectos de contar con una buena aceptación del informe, este debe revisarse y discutir el material con las partes interesadas.
- ✓ En lo que se refiere a las buenas relaciones con la empresa, los informes deben ser utilizados con tacto y delicadeza, no deben usarse sarcasmos ni frases

hirientes, tampoco redactarlos de manera que la dirección de la empresa pueda interpretar situaciones que no se han querido decir.

- ✓ Al redactar el informe final, el auditor debe emplear a su juicio y habilidad profesional para comunicar, eficazmente los hallazgos, considerando aquellos problemas que tienen un impacto negativo-significativo en la empresa, analizando las causas que les dieron origen determinando la manera de solucionarlos, siempre y cuando los beneficios que se obtengan de las recomendaciones, superen los costos de establecerlas.
- ✓ Las recomendaciones que se redacten, deben de ser hechas sobre bases prácticas y de acuerdo con las condiciones existentes.
- ✓ Para efectos de su emisión y distribución se debe identificar por anticipado el número de copias a emitir y a quien serán dirigidos.

3.4. SUPERVISIÓN Y PRESENTACIÓN DEL INFORME.

La logística para la presentación de un informe el cual cumpla con los requisitos de la redacción y los requisitos

establecidos en los términos para el que fue contratado el auditor integral; deben estar debidamente supervisados en todas sus fases, por el personal idóneo el cual permita tener seguridad hasta del más mínimo detalle, aunque cabe señalar que la supervisión no es infalible a errores de tipo humano. Desde la elaboración del borrador del informe hasta la remisión del informe al cliente, en todos los niveles del trabajo debe existir un supervisor y a medida que el auditor supervisor traslade a otra fase el informe debe de supervisarlo y autorizarlo hasta llegar a la autorización definitiva por el auditor o socio principal.

La presentación del informe de auditoría al cliente y otros interesados deben quedar plasmados en los términos de referencias, con la presentación final del informe queda concluida la tercera fase de la auditoría, y también se considera punto de partida para la fase de seguimiento, la cual puede desarrollarse en un período posterior, donde el auditor (inicial o recurrente) es contratado para prestar el servicio de auditoría integral.

3.5. CONTINUIDAD DE LA AUDITORIA INTEGRAL.

Basado en el principio ético de la auditoria integral de la permanencia, este indica que "la labor de auditoria debe ser continua y que permita una supervisión constante sobre todas las operaciones en todas sus fases", se sustente la labor del seguimiento y control efectivo de todas las operaciones importantes de una entidad en todos sus componentes de tal forma que al desarrollar este servicio en una primer auditoria se deben de fundar las bases para ofrecer la continuidad del trabajo en busca de los beneficios de la entidad contratante.

CAPITULO IV

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

4.1. CONCLUSIONES.

- En el nuevo contexto de la globalización los profesionales de la contaduría pública, están llamados a competir debido a la amplia gama de nuevos servicios profesionales que se solicitan en el mercado, el cual puede ser aprovechado por los pequeños, medianos y grandes despachos de auditoría de El Salvador, cabe señalar que los mayores retos los enfrentaran los pequeños y medianos despachos por encontrarse desprotegidos en el sentido de que muchos no cuentan con herramientas sobre ¿Cómo prestar un servicio? ¿Qué cambios debo realizar? ¿Qué información debo poseer? y otros tópicos que como sujeto inmerso en esta actividad se encuentran a diario, es así los profesionales hoy en día deben estar al día con los avances técnicos y tecnológicos de tal forma que puedan ofertar el servicio que necesitan los clientes.
- La auditoría integral como nuevo campo de acción del profesional de la contaduría pública, trae consigo

además de los beneficios a los usuarios de ésta, como también a quienes la efectúan, ya que estimula al contador público a conocer sobre las distintas áreas del conocimiento que le son aplicables a la empresa, convirtiendo de esta forma al auditor en una persona multidisciplinaria, con una amplia gama de conocimientos y al mismo tiempo se vuelve un valor agregado para él y sus potenciales clientes; dicho sea de paso, si el auditor no se esmera en adquirir nuevos conocimientos, para prestar nuevos servicios, tendrá que sucumbir y caer por no estar preparado para competir en el nuevo sistema de mercado.

- La auditoría integral en los últimos años ha florecido en su aplicación a tal grado que se puede denotar que un 88% (22 unidades) del total de los encuestados opinaron que si la desarrollan o han desarrollado, demostrando así la actitud innovadora de los profesionales en este campo de conocimiento, también se ha demostrado que el auditor es capaz de adaptarse a las necesidades de sus clientes, prestándoles servicios nuevos, por ejemplo en el área fiscal la aplicación de la ley del nuevo código tributario.

- Del total de auditores encuestados, estos no tenían un enfoque uniforme para presentar el informe de auditoría integral, identificándose los dos más principales; enfoque de prestación de informes por las áreas o componentes examinados, emitiendo un dictamen referente a los estados financieros, mientras que las siguientes áreas existen la opción de presentar o no dictamen y su respectiva opinión; enfoque de presentación de estructura de dictámenes o dictamen sumario por cada uno de los componentes evaluados, encontrando un dictamen sumario que debe de contener una opinión general o varias opiniones por cada área evaluada, de tal forma que el auditor pueda hacer uso del enfoque de presentación de los resultados que considere más convenientes.
- Para efectos de presentar una estructura básica de un informe de auditoría integral (aporte) se consideró las formas más usadas de emisión, también las declaraciones sobre las normas de auditoría (SAS) y normas internacionales de auditoría (NIA's) en lo que fuere aplicable como marco técnico y a través de un análisis técnico de las mismas en una forma ampliada que permita

que el presente informe cumpla los requisitos que exigen las entidades encargadas de la vigilancia de la profesión nacional e internacional.

4.2. RECOMENDACIONES.

La auditoría integral exige un ejercicio multidisciplinario el cual solo se logra en base:

- De la autoformación y la educación continuada que los profesionales en contaduría pública deben fomentar y desarrollar, y en especial los gremios deben de promover talleres prácticos de este servicio de tal forma que permita capacitar y fomentar en este nuevo campo de acción, realizar convenciones periódicas que permitan discutir aspectos teóricos-prácticos y consensar en los enfoques del trabajo a desarrollar.
- Los profesionales en contaduría pública deben realizar investigaciones que permitan establecer un marco de normas generalmente aceptadas, sobre la auditoría integral y sometiendo a juicio de gremiales internacionales como lo son las conferencias interamericanas de contabilidad (AIC), Consejo de la

Federación Internacional de Contadores (IFAC), el Instituto Americano de Contadores Públicos (AICPA); con el objeto de fomentar la aplicación de forma uniforme y venga a contribuir en la orientación de la prestación de este servicio en todas sus fases de aplicación.

- La auditoría integral no ha sido el boom de los servicios de auditoría que ofrece el profesional de contaduría pública, esto se debe a la poca promoción y publicidad que los despachos de auditoría con capacidad de aplicar este tipo de trabajo no realiza, el servicio de la auditoría integral debe de promocionarse sin descuidar las normas de ética de la profesión, desde las empresas consideradas grandes hasta las más pequeñas, con interés de obtener los beneficios que esta como tal ofrece.
- Los enfoques estudiados sobre la presentación del informe de auditoría integral deben de ser analizados y adoptados cuando sean aplicables y/o promover el más adecuado que satisfaga las necesidades de las empresas de acuerdo a la naturaleza de las actividades que realizan, el dictamen estandarizado debe servir de guía

con el objeto de mostrar los principales elementos básicos que lo forman.

- Los despachos de auditoría que deseen explotar este nuevo servicio deben de planear estratégicamente y efectuar los cambios organizacionales, en recursos técnicos, recursos humanos y aprovechar las ventajas que poseen como lo es la experiencia lograda a través de los años, el acceso a la internet, personal con conocimientos de auditoría actualizados, aprovechar el material de consulta que profesionales desarrollan o han desarrollado para la planeación, ejecución e información de la auditoría integral.
- Solo la contribución de los docentes educando, orientando e investigando, estudiantes, capacitándose, aportando nuevas ideas, los despachos de auditoría, desarrollando y promocionando la auditoría integral y las gremiales nacionales e internacionales, emitiendo lineamientos técnicos, uniformando las fases de este trabajo, se logrará ampliar más este campo de acción y engrandecer más la profesión contable.

BIBLIOGRAFIA

- Blanco Luna, Yanel. La Auditoría Integral, Seminario Regional Interamericano "Reingeniería y Gestión Empresarial", San Salvador, 1997.
- Dirección General de Impuestos Internos. Guía para elaborar el Dictamen Fiscal.
- García Ramirius, Cecilio. Las diferentes formas de investigar la metodología, como realizar el estudio, folleto. Universidad de El Salvador, 1996.
- Hernández V., Jaime A., Auditoría Integral, un nuevo paradigma de la profesión contable. II Seminario Regional Interamericano de Contabilidad, San Salvador, 2000.
- Lizardo O., Agustín. La Auditoría Integral un Modelo de Desarrollo para el Siglo XXI, XXII Conferencia Interamericana de Contabilidad, Perú, 1997.
- Menjivar Rivera, Luis Gustavo y otros. Planeación de la Auditoría Integral, herramientas para los pequeños y medianos despachos de auditoría en El Salvador. Tesis de grado. Contaduría Pública, Universidad de El Salvador, 2000.

- Rivas Núñez, Héctor Alfredo. El proceso de la Auditoría Integral, V Convención Nacional y III Congreso Centroamericano de Contadores Públicos, El Salvador, 1998.
- Rodríguez Serpas, José Emilio y otros. La Auditoría Integral, como alternativa para agregar valor a los servicios que presta al contador público. Tesis de grado. Contaduría Pública, Universidad de El Salvador, 1999.
- Santillana González, Juan Ramón. "Auditoría Interna Integral" Ciudad de México, Tercera Edición, 1983.
- Instituto Americano de Contadores Públicos. Declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS) emitidos por el Consejo de Normas de Auditoría AICPA, números 30, 63, 68 y 74, México, varias fechas.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Normas Internacionales de Auditoría (NIA's), emitidos por el Comité Internacional de Prácticas de Auditoría, Eguus Impresores, S.A. de C.V., Cuarta Edición, México 1999.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), emitidos por el Comité de Normas Internacionales de Contabilidad, Eguus Impresores, S.A. de C.V., Cuarta Reimpresión, México 1999.

- INPEP, bases de licitación pública 24/97. "Servicios profesionales de Auditoría Externa para el ejercicio 1997".

- Brand, Salvador O. Diccionario de Ciencias Económicas y Administrativas, Editorial Impresora Salvadoreña, 1ª Edición, San Salvador, El Salvador, 1978.

- Arteaga Lara, Gustavo Arturo y Otros. Dictamen del Auditor Independiente, su forma y estructura. Tesis de grado, contaduría pública, Universidad de El Salvador, 1993.

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

"Cuestionario Orientado a los Despachos de Auditoría de El Salvador"

La presente encuesta esta encaminada a un estudio a realizarse con fines académicos; toda información proporcionada por el encuestado beneficiara única y exclusivamente a los fines antes mencionados y no se revelara la fuente que proporcione los datos.

Conteste Marcando una "equis" en el espacio que corresponda y completo donde sea necesario, sus respuestas serán de mucha utilidad por lo que le agradecemos su valiosa colaboración.

1. ¿Cuántos años tiene de operar su despacho?

- a) Menos de 2 años b) Más de 2 y menos de 5 años c) Más de 5 años

2. De acuerdo a su criterio ¿Cómo clasifica a su despacho?

- a) Pequeño b) Mediano c) Grande

3. ¿De cuántos empleados esta compuesto su despacho?

- a) de 2 a 10 b) de 10 a 20 c) Más de 20

4. En la contratación de su personal para el área de auditoría, ¿Cuál es el requisito mínimo de estudio, que debe de cumplir el solicitante?

5. ¿Considera necesario capacitar a su personal?

- a) Sí b) No

6. ¿En qué área los capacita?

- a) _____ b) _____ c) _____

7. ¿Cuenta su despacho con acceso a internet?

- a) Sí b) No

8. De los servicios que presta su despacho, ¿Cuáles tienen mayor demanda?

a) _____ b) _____ c) _____

9. ¿Desarrolla o ha desarrollado la Auditoria Integral?

a) Sí b) No

10. Si su respuesta a la pregunta anterior es negativa ¿Por qué no la realiza?

a) Desconoce la Auditoría Integral

b) No posee los recursos necesarios

c) Otros (mencione)

11. Si su respuesta a la pregunta N° 9 es positiva, ¿La estructura del contenido del Informe del Auditor que Ud. presenta es como se muestra a continuación?

a) Sí b) No Si su respuesta es negativa ¿Como lo estructura?

A. Fecha _____

B. Destinatario _____

C. Párrafo Introdutorio _____

D Párrafo de Alcance _____

E. Párrafo de Opinión _____

F. Nombre del Auditor _____

G. Firma _____

H. N° de Registro _____

12. Según su criterio, de las siguientes formas ¿ Cómo debe presentarse el párrafo de la Opinión en el Informe de Auditoria integral?

a) Una opinión general de todas las áreas examinadas

b) Varias opiniones por cada una de las áreas examinadas

a) Varios informes con sus opiniones de las áreas evaluadas

b) Otras (mencione)

13. ¿Se ha apoyado Ud. en Manuales o Instructivos para presentar el informe de Auditoria Integral?

- a) Sí b) No

14. ¿Según su criterio existe suficiente material bibliográfico sobre Informes de Auditoria Integral al alcance de su despacho?

- a) Sí b) No

15. ¿Según su criterio, que modalidades de auditoria, se consideran básicas en la Auditoria Integral?

- | | | | |
|------------------------|--------------------------|---------------------|--------------------------|
| a) Estados Financieros | <input type="checkbox"/> | b) Cumplimientos | <input type="checkbox"/> |
| c) Gestión | <input type="checkbox"/> | d) Sistemas | <input type="checkbox"/> |
| e) Operacional | <input type="checkbox"/> | f) Control Interno | <input type="checkbox"/> |
| g) Medio Ambiente | <input type="checkbox"/> | h) Otros (mencione) | <input type="checkbox"/> |

16. ¿Considera que prestar el servicio de Auditoria Integral, es una herramienta para insertar a su despacho a la Globalización?

- a) Sí b) No

17. ¿Según su opinión, prestar el servicio de Auditoria Integral contribuirá a obtener mejores beneficios económicos, y crecer como ente profesional?

- a) Sí b) No

18. ¿Considera que un documento que de a conocer Lineamientos sobre cómo presentar un informe de Auditoria Integral, será de utilidad para su despacho?

- a) Sí b) No

FLUJOGRAMA DE LA FASE DE ELABORACION DEL INFORME

DESCRIPCION	OPERACIÓN Nº	PERSONAL	FLUJO DE ACCION
Elaborar el borrador de informe.	1	Auditor Encargado	<pre> graph TD Start((C)) --> P1(()) P1 --> D1{ } D1 --> P2[] P2 --> D2[/] D2 --> P3(()) P3 --> D3{ } D3 --> P4[] P4 --> End(()) </pre>
Revisa el borrador del informe.	2	Supervisor	
Revisión y envío del borrador del informe a la entidad, programa o actividad examinada.	3	Nivel Gerencial Competente	
Evalúan los comentarios documentados presentados por funcionarios responsables de la entidad.	4	Auditor encargado y supervisor	
Revisión de la calidad interna del informe.	5	Comité de control de calidad	
Aprobación del informe de auditoría.	6	Nivel gerencial competente Contador General	
Remisión del informe de auditoría a la entidad, programa o proyecto auditado.	7	Nivel gerencial competente	
Seguimiento de medidas correctivas adoptadas.	8	Area responsable C.G.R.	