

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



“PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS PARA LAS CUENTAS DE RESULTADO EN LAS AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS, BASADOS EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA, EN EL SECTOR COMERCIAL.”

Trabajo de Investigación Presentador por:

Ayala Hernández Melanie Esmerada

Menjívar Rodríguez Jessica Margarita

Ortíz Pleitéz Manuel Alejandro

Para optar al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURÍA PÚBLICA

Octubre de 2018

San Salvador,

El Salvador,

Centroamérica

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Rector	:	Msc. Roger Armando Arias Alvarado
Secretario general	:	Lic. Cristóbal Hernán Ríos Benítez
Decano de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Lic. Nixon Rogelio Hernández Vásquez
Secretaria de la Facultad de Ciencias Económicas	:	Licda. Vilma Marisol Mejía Trujillo
Directora de la Escuela de Contaduría Pública	:	Licda. María Margarita de Jesús Martínez Mendoza de Hernández
Coordinación de seminario de procesos de graduación de la Escuela de Contaduría Pública	:	Lic. Daniel Nehemías Reyes López
Docente director	:	Lic. Abraham de Jesús Ortega Chacón
Jurado evaluador	:	Lic. Daniel Nehemías Reyes López Lic. Adilso Alberto Rogel Pineda Lic. Abraham de Jesús Ortega Chacón

Agradecimientos

Doy gracias a Dios por permitirme llegar y culminar esta etapa de mi vida profesional, a mi madre por su apoyo incondicional a lo largo de mi vida, a mi padre que desde el cielo vela mis pasos, a mi familia y amigos cercanos que contribuyen de una u otra forma para mi desarrollo, a los docentes que fueron pilares de mi formación académica y gracias a mi equipo de trabajo, sin los cuales no hubiera sido posible este logro.

Melanie Esmeralda Ayala Hernández

A Dios por permitirme cumplir una meta más, a mis padres por no perder nunca la fé en mí y en mis capacidades, a mi equipo de trabajo porque a pesar de los tropiezos logramos culminar la carrera de pie, mis mejores amigas por su apoyo, finalmente y lo más importante, a mi hijo Santiago quien es mi motor y por ser mi mejor logro en todos los aspectos de mi vida.

Jessica Margarita Menjívar Rodríguez

Agradezco a mi madre, mis dos abuelos, mi tío, mi esposa y a mi equipo del trabajo de graduación por confiar en mí y darme el apoyo a través de todos estos años en este sinuoso pero reconfortante camino.

Manuel Alejandro Ortíz Pleitéz

CONTENIDO

RESUMEN EJECUTIVO	i
INTRODUCCIÓN	iii
CAPÍTULO I.	1
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.	1
1.1 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA	1
1.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA	5
1.3 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN	5
1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN	7
1.4.1 Objetivo General	7
1.4.2 Objetivos específicos	7
1.5 HIPÓTESIS	8
1.5.1 Hipótesis del trabajo	8
1.5.2 Determinación de variables.	8
CAPÍTULO II.	10
MARCO TEÓRICO Y TÉCNICO.	10
2.1 Estado actual de los procedimientos de auditoría para cuentas de resultado en El Salvador	10
2.2 Principales Conceptos	11
2.3 Generalidades de los Procedimientos Analíticos	14
2.3.1 Momento oportuno de los procedimientos analíticos	15
2.3.2 Revisión analítica preliminar	15
2.3.3 Fiabilidad de la información y expectativa de la administración para llevar a cabo procedimientos analíticos.	17
2.4 Grado de Confianza de los Procedimientos Analíticos	18
2.5 Procedimientos de Auditoría aplicados a las Cuentas de Resultado.	19
2.5.1 Gastos	19
2.5.2 Ingresos	21

2.5.3 Costos	22
2.6 Marco Técnico Aplicable	22
2.6.1 Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES)	23
2.6.2 Normas Internacionales de Auditoría (NIAS)	23
2.6.3 Control Interno – Marco Integrado de Gestión de Riesgos Empresariales COSO-ERM	31
2.6.4 Código de Ética (CVPCPA)	34
CAPÍTULO III.	37
METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN	37
3.1 ENFOQUE Y TIPO DE INVESTIGACIÓN	37
3.2 DELIMITACIÓN ESPACIAL Y TEMPORAL	37
3.2.1 Espacial o geográfica.	37
3.2.2 Teórica:	38
3.2.3 Temporal	39
3.3 SUJETOS Y OBJETO DE ESTUDIO	39
3.3.1 Unidad de Análisis:	39
3.3.2 Población y marco muestral:	39
3.3.3 Hipótesis	42
3.3.4 Variables e indicadores	42
3.4 TÉCNICAS, MATERIALES E INSTRUMENTOS	43
3.4.1 Técnicas y procedimientos para recopilar la información	43
3.4.2 Instrumentos de Medición	44
3.5 PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN	44
3.6 CRONOGRAMA DE ACTIVIDADES	45
3.7 ANÁLISIS DE RESULTADOS	46
3.7.1 Tabulación y análisis de resultados	46
3.8 DIAGNOSTICO.	52

CAPÍTULO IV.	56
GUIA DE PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS PARA CUENTAS DE RESULTADO EN LAS AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS, ENFOCADO AL SECTOR COMERCIO.	56
4.1 PLANTEAMIENTO DEL CASO	56
4.2 ESTRUCTURA DEL PLAN DE SOLUCIÓN	56
4.3 BENEFICIOS Y LIMITANTES	59
4.4 DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO.	60
4.4.2 Ejecución de procedimientos analíticos	121
4.4.3 Consideraciones finales sobre los procedimientos analíticos.	136
CONCLUSIONES	138
RECOMENDACIONES	139
BIBLIOGRAFÍA	140
ANEXOS	141

ÍNDICE DE TABLAS

T1	Tabla 1: Momento oportuno de los procedimientos analíticos	15
T2	Tabla 2: Tipos de procedimientos analíticos por clase de expectativa	19
T3	Tabla 3: Entendimiento de la entidad y su entorno	24
T4	Tabla 4: Cruce de preguntas 1 y 2	44
T5	Tabla 5: Cruce de preguntas 3 y 4	45
T6	Tabla 6: Cruce de preguntas 7 y 8	47
T7	Tabla 7: Cruce de preguntas 10 y 11	48
T8	Tabla 8: Cruce de preguntas 15 y 16	49

ÍNDICE DE FIGURAS

F1	Figura 1: Proceso de elaboración de Procedimientos Analítico-Sustantivo	29
F2	Figura 2: Componentes de Coso ERM	30
F3	Figura 3: Sucursales de Comerciantes Diversos, S.A. de C.V.	61
F4	Figura 4: Organigrama de Comerciantes Diversos, S.A. de C.V.	63

ÍNDICE DE ANEXOS

A1	Anexo 1: Cuestionario y Tabulación por pregunta	139
A2	Anexo 2: Ejecución de procedimientos sustantivos (ingresos y Gastos)	163
A3	Anexo 3: Cláusulas principales de contratos de arrendamientos	173

RESUMEN EJECUTIVO

La necesidad de una guía para desarrollar procedimientos analíticos, surgió de la experiencia obtenida en el transcurso de la profesión de los integrantes del equipo, así también de las vivencias personales de distintos profesionales en su desempeño en el área de la auditoría, en cuanto al diseño y ejecución de estos programas, la NIAS 520 en su contenido no brinda un detalle suficiente o ejemplificación de cómo elaborar estos procedimientos en la práctica, para esto, se procedió a hacer una investigación de campo en la cual se entrevistaron 69 profesionales de la contaduría pública y auditoría, cuyo principal resultado mostro la necesidad de la elaboración de una guía detallada que identifique el proceso a seguir en la evaluación de cuentas de resultado desde la óptica de los procedimientos analíticos, como una herramienta útil para el profesional de la contaduría pública.

El desarrollo de estas pruebas conlleva previamente toda la etapa de planificación contempla desde el entendimiento de la compañía y su ambiente, identificación y evaluación de control interno, hasta la formulación de los programas de auditoría donde se establece la naturaleza, extensión y tiempo de los procedimientos a realizar, el desarrollo de la guía aborda estas etapas.

La propuesta incluida, conlleva un compromiso de auditoría en el que se identifican componentes del control interno de la compañía basado en el enfoque COSO ERM, se establece una matriz de riesgos, así también se definen los procedimientos a realizar por el auditor; sin embargo, el desarrollo del programa se centra directamente en los procedimientos analíticos-sustantivos de las cuentas de resultado y la conclusión a la que el profesional de auditoría llega con base a los resultados obtenidos; con esta guía se busca concluir mejores controles los cuales garanticen al auditor que su opinión sea fiable, de igual manera minimizar el riesgo para la empresa auditada.

INTRODUCCIÓN

El presente trabajo de investigación consiste en la elaboración de procedimientos analíticos en las cuentas de resultados para las empresas del sector comercio; que le permita al profesional de la Contaduría Pública tener un apoyo adicional a la normativa; y de esta manera mantener una eficacia operativa para emitir una opinión.

En esta investigación se desarrollaron cuatro capítulos importantes de una manera práctica, sencilla y resumida, y se detallan cada una a continuación:

Capítulo I: una breve introducción de la utilización de NIAS en El Salvador y sus modificaciones a través del tiempo; además, la situación problemática, objetivos planteados para el desarrollo de la investigación; así como también, las causas que dieron origen para poder plantear el caso práctico y dar una resolución positiva a la misma.

Capítulo II: presentado en esta parte el marco teórico, las generalidades de los procedimientos analíticos y el grado de confianza de estos, de igual manera el deber ser al aplicarlos en las cuentas de resultado, sin mencionar la normativa técnica relacionada y aplicable el tema investigado.

Capítulo III: se describe la metodología de la investigación, quien y porque se seleccionó la población objeto de estudio, los métodos utilizados para la recopilación de los datos y el análisis realizado a partir del cuestionario; realizando además, un cruce entre las preguntas que elaboradas y transmitidas a la muestra por medio del instrumento de recolección de datos y que permitiera concretar la importancia de la propuesta.

Capítulo IV: se da a conocer el planteamiento de la propuesta, la estructura del plan de solución, cuáles fueron los beneficios, así como las limitantes que se presentaron en la investigación; y como parte final, se detalla un caso práctico sobre procedimientos analíticos aplicados a las cuentas de resultado en una empresa comercial, que permitió emitir una serie de conclusiones y recomendaciones para el caso.

CAPÍTULO I.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.

1.1 SITUACIÓN PROBLEMÁTICA

1.1.1 Las NIAS a nivel internacional

El surgimiento de las Normas Internacionales de Auditoría (NIAS) se da a partir de la creación de la Federación Internacional de Contadores (por sus siglas en inglés, IFAC), la cual se crea en 1977 y aglomera a todos los contadores públicos con el objetivo de proteger el interés público a través de la exigencia de altos estándares de calidad del trabajo de estos últimos. IFAC también crea una serie de Consejos a los cuales se le encomendaron tareas específicas, para el caso de Auditoría, se creó el Consejo de Normas Internacionales de Auditoría y Aseguramiento (por sus siglas en inglés IAASB), quien a la fecha es un organismo independiente el cual sirve a través del establecimiento de estándares internacionales de auditoría, aseguramiento y otras áreas relacionadas de alta calidad, así también la adopción e implementación de estas.

En las normas Internacionales de Auditoría, la NIA 520 establece los lineamientos generales para la elaboración de procedimientos analíticos, sin embargo, la normativa no desarrolla esta temática con detalle lo cual conlleva a la problemática.

1.1.2 Las NIAS a nivel nacional

Para el caso específico de El Salvador, la implementación de la Normas Internacionales de Auditoría en adelante “NIAS”, se vuelve obligatorio a partir de un acuerdo emitido por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría en adelante “el

Consejo” de fecha 2 de septiembre 1999 donde se estableció que, en la auditoría de estados financieros, el auditor externo debía aplicar las NIAS dictadas por la Federación Internacional de Contadores (IFAC).

En la ejecución de la auditoría se realiza un estudio de los diferentes componentes de la normativa que abordan la obtención de evidencia, y que sirve de base para la opinión que el profesional se formulará sobre los estados financieros de una compañía; sin embargo, es en el proceso de recabar la evidencia donde se encuentra la siguiente problemática: “abordar los procedimientos analíticos para empresas comerciales en las cuentas de resultado, como medio para obtener evidencia de auditoría suficiente y adecuada”.

Dicha problemática se debe a que existen profesionales de la contaduría pública y que de acuerdo al instrumento de recolección de datos utilizado (cuestionario), si cumplen con la educación continuada que es requerida por el Consejo, pero no en la temática tratada sobre la elaboración y ejecución de procedimientos analíticos para cuentas de resultado, que le permita al auditor obtener la evidencia suficiente y adecuada en que basar su opinión y poder emitir un informe.

1.1.3 Caracterización del Problema

La auditoría como parte del ejercicio de la contaduría pública, es un área compleja, que requiere de análisis e interpretación de la información que el auditor obtiene, al realizar determinados procedimientos.

Los profesionales que se van incorporando en el área de auditoría externa, se enfrentan con una serie de dificultades que dependiendo de la naturaleza de la entidad a la que estén auditando así es de complejo la realización de los procedimientos analíticos; para este caso, procedimientos que van relacionados con las cuentas de resultados en las empresas del sector comercio (ventas a detalle) del área de San Salvador.

La compañía que fue objeto de estudio y que en el Capítulo IV se detallará las generalidades de esta, se pudo determinar que es una empresa comercial bastante voluminosa, su mayor movimiento se encuentra centrado en las cuentas de Ingresos, Gastos e Inventarios, y que además es cíclica; sin mencionar que tienen 14 sucursales en el país y que esto hace más complejo la revisión y comparación de los resultados por tienda.

Existen factores que dificultan el trabajo de un auditor y que van amarrados a los resultados de los procedimientos analíticos, algunos de estos son:

- ✓ Falta de identificación y evaluación de los riesgos de error material: esto genera fallas en el diseño e implementación de las respuestas a los riesgos evaluados, siendo este un incumplimiento a las NIAS.

- ✓ El auditor invierte más tiempo para realizar otros procedimientos de auditoría para poder cumplir con los objetivos de la misma, resultando así en costos más elevados para la firma y esto se convierte en una ineficiencia operativa.
- ✓ Incumplimiento con los alcances de revisión suficiente conforme a la evaluación de los riesgos establecidos, que también termina siendo un incumplimiento a la normativa.
- ✓ Dificultad en la ejecución de procedimientos de auditoría en empresas del sector comercio, específicamente en las que se dedican a las ventas a detalle para consumo masivo.
- ✓ Por la complejidad que tiene una compañía, el realizar un entendimiento y evaluación del control interno que existe en los procesos vinculados a la cadena de valor de las empresas del sector comercio; como lo son: la gestión de compra, importación, almacenamiento y distribución de la mercadería, ventas a través de los diversos canales, administración de reclamos y garantías, etc.
- ✓ La revisión de las cuentas de ingresos, costos y gastos, así como la comparabilidad que se debe realizar entre las sucursales, ya que deberán mantener un ritmo relativamente similar porque comercializan los mismos productos en todas las tiendas, y en función de la cantidad mantenida en inventario.
- ✓ La evaluación de la rotación de inventarios, así como las cuentas por cobrar, ya que están íntimamente relacionadas con los ingresos de la compañía presentadas en los estados financieros al final del período.

De acuerdo a los factores anteriores es que se desarrolló esta investigación, para ayudar a los profesionales a tener una guía adicional a las ya emitidas por las instituciones correspondientes que les permita elaborar, diseñar y ejecutar procedimientos analíticos para empresas comerciales que sean pequeñas, medianas y grandes y que es importante tener precisión en la revisión de las cuentas de resultados desde un inicio ya que será clave para emitir una opinión en el informe final de auditoría.

1.2 ENUNCIADO DEL PROBLEMA

Los profesionales deben tener el conocimiento teórico y práctico suficiente para seleccionar, diseñar y ejecutar procedimientos analíticos precisos, que le permita obtener una conclusión global y razonable sobre las cifras de los Estados Financieros, por lo que surgió el siguiente cuestionamiento:

¿Cuáles son los factores que inciden ante la falta de utilización de procedimientos analíticos-sustantivos, enfocado a las cuentas de resultado para las empresas del sector comercio, que le brinden al auditor las herramientas necesarias para concluir y emitir una opinión en el informe de auditoría sobre la razonabilidad de los estados financieros?

1.3 JUSTIFICACIÓN DE LA INVESTIGACIÓN

1.3.1 Novedosa

Ante la falta de una guía de procedimientos analíticos, se aporta un contenido no abordado en trabajos de investigación anteriores. Existiendo la necesidad de contar con material

que sirviera para facilitar la realización de dichas pruebas y de acuerdo a normativa, que fueran de apoyo para los profesionales que ejercen la auditoría.

1.3.2 Factibilidad

✓ Investigación bibliográfica o documental.

La existencia de libros y documentos impresos o en formato electrónico, citando información acerca de la auditoría externa en general y principalmente sobre los Procedimientos Analíticos tales como: NIAS, Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores, las Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Empresas (NIIF PYMES), documentales emitidos por firmas de auditoría, y últimas actualizaciones a la normativa técnica y legal aplicable en el país, entre otros que sirvieron como herramienta fundamental en la investigación realizada.

✓ Investigación de campo

Se utilizó una encuesta que fue entregada a los profesionales que se encuentran ejerciendo la auditoría externa, para conocer su experiencia, educación continuada, dificultades y limitantes con las que se han enfrentado al elaborar y ejecutar los procedimientos analíticos.

1.3.3 Utilidad social

Se pretende que la investigación sirva de aporte a los auditores para mejorar la comprensibilidad de la normativa en cuanto a selección, diseño y elaboración de procedimientos analíticos en las cuentas de resultados para las empresas del sector comercio.

Además, esta investigación puede ser utilizada por los docentes de las diferentes universidades como apoyo didáctico para los estudiantes que quieran ejercer la auditoría externa como su profesión.

1.4 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN

Para llevar a cabo la investigación, se estableció una serie de objetivos que fueron parte importante; convirtiéndose en la base y punto de partida para dirigir este trabajo, cumpliendo cada uno de los objetivos específicos que permitió alcanzar el global de la investigación.

1.4.1 Objetivo General

Elaborar una guía de procedimientos analíticos considerando el estudio de campo, que permita a los profesionales de la contaduría pública, facilitar la interpretación de la normativa y poder concluir sobre la razonabilidad de las cifras en las cuentas de resultados en los estados financieros, mediante la opinión en el informe de auditoría.

1.4.2 Objetivos específicos

- ✓ Desarrollar un marco teórico que señale las generalidades y fundamentos de la normativa técnica aplicable del tema desarrollado.

- ✓ Determinar por medio de la encuesta, el grado de capacitación y estudio continuado que poseen los profesionales, que permita identificar las dificultades en la interpretación de la normativa y formulación de los procedimientos analíticos, para que puedan utilizar la propuesta como herramienta que les facilite el encargo de auditoría y así emitir una opinión.
- ✓ Explicar que la aplicación de los procedimientos analíticos en las cuentas de resultados para las empresas del sector comercio, son fundamentales en este tipo de compañías ya que la mayor transaccionalidad se da precisamente en esta área y se necesita tener un control adecuado de las mismas.

1.5 HIPÓTESIS

1.5.1 Hipótesis del trabajo

La elaboración de procedimientos analíticos para cuentas de resultado en los estados financieros de las empresas del sector comercio, permitirá al profesional la adecuada aplicación de la normativa siendo eficientes y cumpliendo con los objetivos establecidos en el encargo de auditoría.

1.5.2 Determinación de variables.

Variable Independiente:

Elaboración de procedimientos analíticos para las cuentas de resultados en las empresas del sector comercio (ventas al detalle).

Variable dependiente:

La adecuada aplicación de procedimientos analíticos a estas cuentas y para este sector, permitirá al auditor tener la suficiente evidencia que le permita emitir una opinión de las cifras de los estados financieros.

CAPÍTULO II.

MARCO TEÓRICO Y TÉCNICO.

Antecedentes de la aplicación de las NIAS en El Salvador

Las NIAS dictadas por IFAC, fueron adoptadas en El Salvador por primera vez por medio de sesión celebrada el 02 de septiembre de 1999, para que el auditor externo aplicara este marco normativo y realizar una revisión de las cifras de los estados financieros. Sin embargo, el 30 de agosto de 2016 el Consejo resuelve en resolución No.16/2016 aprobar la adopción de las NIAS en su versión en español 2013, incluidos el Manual de Pronunciamientos Internacionales de Control de Calidad, Auditoría, Revisión, Otros Encargos de Aseguramiento y Servicios Relacionados por IAASB, así como los pronunciamientos finales sobre Normas nuevas, revisadas y modificadas.

De manera que, cuando se desarrollan los encargos de auditoría, el auditor deberá aplicar este marco normativo a las empresas evaluadas, en este caso aplicado al sector comercio que se dedican a las ventas a detalle.

2.1 Estado actual de los procedimientos de auditoría para cuentas de resultado en El Salvador

La utilización de los procedimientos analíticos le permiten al auditor de una manera eficiente, identificar posibles incorrecciones materiales; además, de tener un amplio conocimiento sobre la entidad y su entorno, el desarrollo financiero y la competencia de acuerdo a la misma actividad económica.

La definición de procedimientos analíticos de acuerdo a la NIA son: “las evaluaciones de la información financiera, por medio del análisis de las relaciones razonables entre datos financieros y no financieros”. (IFAC, 2015) Señala también que la investigación que sea necesaria sobre variaciones o relaciones identificadas pueden ser inconsistentes con otra información relevante o que difieran de manera significativa de los valores esperados. La aplicación de estos procedimientos no termina con la evaluación, sino que conlleva a la investigación sobre conclusiones inconsistentes y con la expectativa del auditor.

2.2 Principales Conceptos

Los conceptos utilizados de forma reiterada que son necesarios para una mejor apreciación del contenido desarrollado en la investigación fueron los siguientes:

- ✓ **Adecuación (de la evidencia de auditoría):** medida cualitativa de la evidencia de auditoría, es decir, su relevancia y fiabilidad para respaldar las conclusiones en las que se basa la opinión del auditor, (IFAC, 2015)

- ✓ **Control Interno:** el proceso diseñado, implementado y mantenido por los responsables del gobierno de la entidad, la dirección y otro personal, con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable sobre la consecución de los objetivos de la entidad relativos a la fiabilidad de la información financiera, la eficacia, y eficiencia de las operaciones, así como sobre el cumplimiento de las disposiciones legales y reglamentarias aplicables. El término “controles” se refiere a cualquier aspecto relativo a uno o más componentes del control interno. (IFAC, 2015)

- ✓ **Controles de aplicación en las tecnologías de la información:** controles manuales o automatizados que operan habitualmente en relación con la gestión de procesos. Los controles de aplicación pueden ser de naturaleza preventiva o de detección y se diseñan para asegurar la integridad de los registros contables. Por consiguiente los controles de aplicación están relacionados con los procedimientos que se usan para iniciar, registrar, procesar e informar sobre transacciones u otros datos financieros. (IFAC, 2015)

- ✓ **Deficiencias de control interno:** existe una deficiencia en el control interno cuando un control está diseñado, se implementa u opera de forma que no sirve para prevenir, o detectar y corregir incorrecciones en los estados financieros oportunamente (inefectividad o inoperancia del control) o cuando no existe un control necesario para prevenir, o detectar y corregir incorrecciones en los estados financieros oportunamente (inexistencia del control). (IFAC, 2015)

- ✓ **Evidencia de auditoría:** información utilizada por el auditor para alcanzar las conclusiones en las que basa su opinión. Esta evidencia incluye tanto la información contenida en los registros contables de los que se obtienen los estados financieros, como otra información. (IFAC, 2015)

- ✓ **Indagación:** consiste en la búsqueda de información, financiera o no financiera, a través de personas bien informadas tanto dentro como fuera de la entidad. (IFAC, 2015)

- ✓ **Juicio profesional:** aplicación de la formación práctica, el conocimiento y la experiencia relevante, en el contexto de las normas de auditoría, contabilidad y ética, para la toma de decisiones informadas acerca del curso de acción adecuado en función de las circunstancias del encargo de auditoría. (IFAC, 2015)

- ✓ **Procedimientos de valoración de riesgo:** procedimientos de auditoría aplicados para obtener conocimiento sobre la entidad y su entorno, incluido su control interno, con el objetivo de identificar y valorar los riesgos de incorrección material, debida a fraude y error, tanto en los estados financieros como en las afirmaciones que dentro de estos se encuentra. (IFAC, 2015)

- ✓ **Procedimientos analíticos:** evaluaciones de información financiera realizadas mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros. (IFAC, 2015)

- ✓ **Incorrección:** diferencia entre una cantidad, clasificación, presentación o información revelada respecto de una partida incluida en los estados financieros y la cantidad, clasificación, presentación o revelación de información requeridas respecto al marco de información financiera aplicable. Las incorrecciones pueden deberse a errores o fraudes. (IFAC, 2015)

2.3 Generalidades de los Procedimientos Analíticos

La normativa indica que: “se entiende por evidencia suficiente aquel nivel de evidencia que el auditor debe obtener a través de sus pruebas de auditoría para llegar a conclusiones razonables sobre las cuentas anuales que se someten a su examen”. (IFAC, 2015)

De acuerdo con lo anterior, en un encargo de auditoría hay que tener presente que no se pretende obtener toda la evidencia existente sino aquella que cumpla con el juicio profesional del auditor y con los objetivos de la auditoría, por lo que se puede llegar a una conclusión sobre un saldo, transacción o control, realizando procedimientos de auditoría mediante pruebas de detalle, analíticas o combinación de ellas.

En relación con los procedimientos analíticos, el auditor debe tomar en cuenta los aspectos detallados a continuación:

1. Comparar la información financiera con la no financiera.
2. Determinar el importe de las diferencias aceptables.
3. Desarrollar una expectativa sobre los importes registrados o porcentajes y evaluar si son aceptables para identificar los errores.
4. Evaluar la confiabilidad de la información como lo es la fuente, comparabilidad, naturaleza y relevancia.
5. Determinar qué tan adecuados son los procedimientos analíticos.

La finalidad de los procedimientos analíticos en el contexto de una auditoría de cuentas es:

- ✓ Ayudar al auditor en la planificación del trabajo, determinando la naturaleza, oportunidad y alcance de otros procedimientos de auditoría
- ✓ Servir como procedimientos de realización de pruebas sustantivas (que en ocasiones, esta puede ser más efectiva o eficiente que las de detalle, a la hora de reducir riesgos de no detección de errores significativos en la información financiera)
- ✓ Utilizarse como técnica de revisión global de la información financiera en la etapa de supervisión y finalización del encargo.

2.3.1 Momento oportuno de los procedimientos analíticos

Los procedimientos analíticos se pueden aplicar durante todo el proceso de auditoría. En la tabla 1, se muestran los diferentes momentos de aplicación.

2.3.2 Revisión analítica preliminar

La aplicación de estos procedimientos también es llamada “revisión analítica preliminar” normalmente se lleva a cabo como parte del proceso del entendimiento del negocio. Estas revisiones permiten familiarizar al auditor con la situación actual de la entidad en cuanto a flujos de efectivo, el resultado de las operaciones y la situación financiera.

Dichas revisiones también pueden ayudar a identificar asuntos que pueden poner en duda la capacidad de la empresa en cuanto al concepto de negocio en marcha.

Tabla 1: Oportunidad de los procedimientos analíticos

MOMENTO	EXPLICACIÓN	EJEMPLO
Evaluación y Respuesta a Riesgos Valorados	Con el fin de identificar riesgos adicionales dentro del proceso de planeación, se hace una comparación de los principales indicadores con el fin de observar tendencias que puedan señalar áreas de riesgo en aumento.	Un incremento significativo en los días de rotación de cartera, puede indicar un riesgo que va a impactar los estados financieros (provisión de cartera).
Ejecución	El auditor cuando realiza la visita intermedia y de cierre, puede ayudar a determinar la razonabilidad de las principales cuentas de los estados financieros.	Cálculos globales de las ventas y los gastos.
Informe del Auditor	Al final de la auditoría, el auditor debe efectuar una revisión comparativa de los estados financieros del año corriente con los estados financieros del año anterior, con el fin confirmar que están de acuerdo con las expectativas del auditor y con el conocimiento del cliente.	

Elaboración: Equipo de investigación

La revisión analítica durante la evaluación y respuesta a los riesgos se puede realizar en dos fases:

1. Al desarrollar la estrategia se realiza una revisión analítica preliminar a nivel de cuentas anuales como parte de la revisión del negocio, con el objetivo principal de identificar riesgos y ayudar a identificar los saldos atípicos o inusuales.
2. Al desarrollar el plan de pruebas sustantivas, se realiza una revisión más detallada a niveles de cuentas, en este punto se puede ayudar al auditor a determinar si existe un

riesgo significativo; además, ayuda a enfocar las pruebas sustantivas para aquellos saldos o transacciones donde se hayan identificado tales problemas y se evalúan los riesgos inherentes que afectan a cada objetivo relevante de auditoría para todos los saldos contables que son significativos.

2.3.3 Fiabilidad de la información y expectativa de la administración para llevar a cabo procedimientos analíticos.

En primer lugar, se debe determinar los objetivos de la auditoría para los cuales se busca la evidencia y el grado de seguridad deseado, ya que influye en la naturaleza y en lo riguroso de los procedimientos de revisión requeridos, antes de llevar a cabo los procedimientos analíticos. Cuanto mayor sea la seguridad razonable que se desea obtener, el auditor debe ser más cauteloso al determinar su estimación para investigar las variaciones.

“Para reducir el riesgo de detección en relación con la información incluida en las cuentas anuales, se puede realizar pruebas de detalle, procedimientos analíticos o combinación de ambos” (IFAC, 2015), la decisión sobre la utilización de estos procedimientos o pruebas para lograr los objetivos de la auditoría siempre recae en el juicio profesional del auditor.

Por lo general, el profesional consulta a la dirección de la entidad acerca de la disponibilidad y fiabilidad de la información necesaria para poder aplicar procedimientos analíticos; así como el resultado de los procedimientos de esa naturaleza que han sido llevados a cabo por la entidad, esto con el objeto de maximizar la eficiencia.

El auditor puede utilizar los datos analíticos preparados por la dirección, siempre que tenga evidencia que se han preparado adecuadamente.

2.4 Grado de Confianza de los Procedimientos Analíticos

La aplicación de estos procedimientos se basa en las expectativas que se plantea el auditor respecto a la información real de la compañía. Lo que proporciona evidencia en relación con los objetivos de auditoría en la totalidad, exactitud y validez de los datos producidos por el mismo sistema contable; sin embargo, la confianza depositada en los resultados de los procedimientos analíticos depende de la valorización que haga el auditor de los riesgos.

Los siguientes factores pueden ser tomados en cuenta para determinar el grado de confianza que el auditor puede depositar en los procedimientos analíticos:

- ✓ Importancia relativa de las partidas analizadas
- ✓ Resultados de otros procedimientos aplicados para lograr los mismo objetivos de auditoría
- ✓ La precisión de las predicciones y estimaciones realizadas
- ✓ La evaluación del riesgo de auditoría
- ✓ La eficacia de los controles que afectan a la preparación de los datos e información utilizada.

Tipos de procedimientos analíticos

Los tipos de procedimientos analíticos están definidos por las clases de expectativas del auditor, estas se mencionan en la tabla 2.

2.5 Procedimientos de Auditoría aplicados a las Cuentas de Resultado.

El desarrollo de procedimientos de auditoría aplicado a las cuentas de resultados (ingresos, costos y gastos) a través de las pruebas sustantivas y analíticas, se realizan de acuerdo a los objetivos planteados en cada cuenta.

2.5.1 Gastos

Se evalúa la materialidad de los gastos en relación a los estados financieros y se identifica cambios significativos o transacciones no usuales, pudiendo dirigirse principalmente por los siguientes aspectos:

1. Existencia de un catálogo de cuentas para clasificar adecuadamente los gastos de operación.
2. Revisión sistemática de las operaciones que afecten las cuentas de gastos de operación, tales como egresos, compras y cuentas por pagar, planillas, inventarios, etc.
3. Revisión de las normas de la empresa que regulan la autorización de los gastos administrativos, así como los montos máximos de estos.
4. Revisión del proceso de emisión de vales de caja, estableciendo claramente los niveles de la organización autorizados para la emisión de los mismos.

Tabla 2: Tipos de Procedimientos Analíticos por clases de expectativas del auditor

EXPECTATIVA	DEFINICIÓN	EJEMPLO
De la Industria	Se refiere a los procedimientos que realiza el auditor con el fin de comparar información financiera y/o no financiera de la industria en donde el cliente desarrolla su objeto y/o con compañías similares.	El auditor puede comparar los indicadores clave de desempeño de su cliente (liquidez, endeudamiento, rendimiento y actividad), con los indicadores de la industria del cliente. De este análisis el auditor puede identificar la información útil acerca del desempeño de su cliente.
Del Cliente	Se refiere a la comparación de la información contable con las expectativas que prepara el cliente (presupuesto). Antes de que auditor tome la decisión de realizar este tipo de análisis, es necesario que evalúe el proceso de preparación y aprobación del presupuesto. Lo anterior, debido a que en algunas ocasiones la preparación y aprobación del presupuesto no asegura su razonabilidad.	El auditor puede realizar una comparación de los gastos presupuestados contra los gastos reales a determinada fecha. Las variaciones significativas pueden dar indicio de errores e irregularidades en los estados financieros. Presupuestos que son preparados con la información contable del año anterior, incrementada por la inflación, sin tener en cuenta factores internos y externos que van a afectar las cifras (nuevos productos, nuevos competidores, crisis económica, etc.)
Del Auditor	Son cálculos que realiza el auditor con el fin de determinar la razonabilidad de una cuenta de los estados financieros. Para estos cálculos el auditor puede utilizar información operacional o financiera.	

**De los Estados
Financieros**

Se refiere a analizar los cambios que ocurren en las cuentas de balance y/o resultados entre dos o más periodos. Igualmente, se pueden analizar las tendencias de indicadores claves de desempeño (Liquidez, rendimiento, endeudamiento, actividad) del periodo corriente con periodos anteriores.

Ejemplo 1: el auditor puede revisar la tendencia mensual de los gastos del año corriente con la tendencia mensual de los gastos del año anterior.

Ejemplo 2: el auditor puede revisar el comportamiento mensual de los ingresos contra el costo de ventas. Las variaciones importantes le pueden dar indicios de errores e irregularidades.

Elaborado: Equipo de investigación

2.5.2 Ingresos

El objetivo de aplicar los procedimientos analíticos es verificar que todos los ingresos estén registrados en la contabilidad, comprobando que estos correspondan a transacciones y eventos efectivamente realizados durante el período y que se hayan determinado en forma razonable y consistente.

Dentro de las pruebas que el auditor puede realizar a la cuenta de ingresos se mencionan:

1. Verificación del corte de ingresos de operación, para cerciorarse de que los ingresos se registran en el periodo al que correspondan, examinando la documentación de las últimas operaciones del período sujeto y las primeras del siguiente.
2. Comparación de cifras reales y presupuestadas de ventas, devoluciones, descuentos y márgenes de utilidad bruta.
3. Verificar el cálculo de los ingresos por intereses, comisiones, etc.

2.5.3 Costos

Dentro de los procedimientos de auditoría que se pueden realizar en este componente de las cuentas de resultados se mencionan:

1. Propiedad

Comprobar que los inventarios presentados son de la empresa mediante la inspección de documentación.

2. Existencia e integridad

- a. Evaluación de planeación de la toma física de inventarios.
- b. Observación de la toma física de inventarios.
- c. Revisiones del corte de operaciones.
- d. Comprobación de existencia en poder de terceros.
- e. Comprobación de existencia en cuanto a mercadería en consignación.
- f. Observaciones y pruebas físicas de inventarios rotatorios.

3. Valuación

- a. Pruebas de valuación del inventario y del costo de venta.
- b. Revisión de mercancías en tránsito o verificación de anticipo a proveedores
- c. Verificación de las estimaciones por pérdidas de inventarios.

2.6 Marco Técnico Aplicable

2.6.1 Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF para PYMES)

De acuerdo a la publicación realizada en el diario oficial tomo 385 número 224, de fecha San Salvador, 30 de noviembre de 2009, por resolución 113/2009 el Consejo acuerda la adopción de las Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades NIIF PYMES) emitidas por IASB, como requerimiento para el reconocimiento, medición, presentación e información a revelar en los estados financieros, debiendo presentar sus primeros estados financieros con base a este marco normativo a partir del 1 de enero de 2011.

Partiendo de lo anterior, toda entidad que prepare sus estados financieros con propósito de información general debe utilizar el marco normativo mencionado en el párrafo anterior. Siendo así, todas las entidades al preparar sus estados financieros deben ser con base a NIIF PYMES; así mismo, y a partir de ese año, los auditores externos deberán evaluar de acuerdo con el marco de información financiera vigente, lo que le permitirá concluir en el informe de auditoría de acuerdo a la NIAS 700.

2.6.2 Normas Internacionales de Auditoría (NIAS)

En la auditoría de estados financieros, el auditor externo deberá aplicar las NIAS emitidas por IFAC; en tal sentido, la investigación realizada y enfocada al estudio de las cuentas de resultado para las entidades del sector comercio (ventas al detalle) y para la elaboración de los procedimientos analíticos, se mencionan las siguientes normas relacionadas:

2.6.2.1 NIAS 200. Objetivos globales del auditor.

Como parte inicial del entendimiento del proceso de auditoría es importante que se tenga un entendimiento apropiado de cuáles son los objetivos que se persiguen al realizar una auditoría

de estados financieros basados en NIAS. Básicamente son dos grandes objetivos que vienen apoyados a lo largo del desarrollo de la normativa en sus diversos apartados y guías de aplicación, dichos objetivos son:

- ✓ La obtención de una seguridad razonable que los estados financieros en su conjunto se encuentran libres de incorrecciones materiales debidas a fraudes o error (IFAC, 2015)
- ✓ La emisión de un informe sobre los estados financieros, y el cumplimiento de los requerimientos de información que el cuerpo normativo de NIAS dicten. (IFAC, 2015)

Con base a estas dos premisas fundamentales se puede inferir que todos los procedimientos que el auditor diseñe y ejecute con base al entendimiento del negocio que éste formule en el proceso de planificación, deben llevar al profesional a concluir sobre estos dos objetivos.

2.6.2.2 NIA 315. Identificación y valoración de riesgos de incorrección material.

El proceso inicial de la auditoría es la planificación, esta inicia en la evaluación del riesgo del compromiso del encargo; sin embargo, la etapa cúspide se da en la identificación y valoración de los riesgos.

1. Iniciar a través del entendimiento de la entidad y su ambiente, así también del control interno y de los aspectos relevantes de este en la preparación y presentación de los estados financieros a auditar; (IFAC, 2015)
2. Evaluar los riesgos encontrados y el nivel de penetración que estos pueden tener en los estados financieros como conjunto y si estos afectan potencialmente muchas aseveraciones; (IFAC, 2015)

3. Relacionar los eventos encontrados con las aseveraciones y con los controles implementados por la administración para mitigarlos (IFAC, 2015)
4. Considerar la probabilidad de errores y si estos en su conjunto pudieran dar como resultado una incorrección material. (IFAC, 2015)

Para obtener el entendimiento de la entidad y su entorno, el auditor deberá evaluar y documentar los puntos de acuerdo con la tabla 3.

Como resultado final del proceso de identificación y valoración de riesgos por parte de la compañía, el auditor tiene una visión lo suficientemente clara para establecer el nivel de importancia relativa de las cuentas de resultado.

Tabla 3: Entendimiento de la entidad y su entorno

Puntos Para Considerar	Evaluación
Factores sectoriales: Incluye condiciones relativas al sector como el entorno competitivo, las relaciones con los proveedores y clientes, avances tecnológicos.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ El mercado y la competencia, incluida la demanda, la capacidad y la competencia de precios. ✓ Actividad cíclica o estacional. ✓ Tecnología productiva relativa a los productos de la entidad.
Factores Normativos: comprende entre otros, el marco de información financiera aplicable y el entorno legal y político.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Principios contables y prácticas sectoriales específicas. ✓ Marco normativo para sector regulado. ✓ Legislación y regulación que afecten significativamente a las operaciones de la entidad, incluidas las actividades de supervisión directa. ✓ Régimen fiscal
Otros factores Externos	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Condiciones económicas generales ✓ Tipos de interés y disponibilidad de financiación.

Naturaleza de la entidad: le permitirá al auditor comprender si la entidad tiene una estructura compleja y la propiedad y relación entre los propietarios y otras personas de la entidad.	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Actividades operativas ✓ Inversiones y fuente de financiación
Políticas contables	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Métodos utilizados por la entidad para contabilizar transacciones significativas e inusuales. ✓ Normativa técnica y legal aplicable.
Objetivos y estrategias de la entidad	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Los objetivos de la entidad ✓ Las estrategias que utiliza la entidad para alcanzar los objetivos.
Medición y Revisión de la evolución financiera	<ul style="list-style-type: none"> ✓ Indicadores financieros y no financieros, ratios, tendencias, estadísticas. ✓ Análisis comparativo de la evolución financiera entre períodos.

Fuente: (IFAC, 2015)

Elaborado: Equipo de investigación

2.6.2.3 NIA 330. Respuestas a los riesgos de incorrección valorados en una auditoría

Las respuestas de auditoría que se implementaran están vinculadas de forma directa y estrecha con la identificación y valoración de riesgos realizado previamente; es decir, no se pueden idear respuestas factibles como auditor, si no se tiene un conocimiento lo suficientemente estructurado de la compañía. (IFAC, 2015)

Paso 1

El auditor definirá las respuestas globales a los riesgos de incorrección material identificados, el auditor o equipo de encargo podrá:

- ✓ Incrementar el escepticismo profesional aplicado en el encargo de auditoría,

- ✓ Incluir personal con mayor experiencia, o especialistas para tratar asuntos de riesgo en particular.
- ✓ Modificar la oportunidad de los procedimientos.

Paso 2

El auditor abordara las pruebas de control a realizar con base al entendimiento que este se haya formulado sobre el control interno, esto con el objetivo de obtener evidencia de auditoría convincente sobre el diseño, implementación y eficacia operativa de los mismos.

Cuando se trabaja el diseño de control, se refiere a la forma en la cual debería operar.

La implementación es la verificación de si efectivamente el control funciona o está operando en alguna medida, y la eficacia operativa no es más que la revisión con base a la frecuencia del control sobre si este ha operado a lo largo del período que se está auditando.

Por lo general, las pruebas de controles son realizadas en una etapa temprana de la auditoría, por lo que posterior a esta evaluación, el auditor deberá tomar en cuenta si han existido cambios en los controles evaluados desde la fecha de la prueba de control, obtendrá un entendimiento de dichos cambios y determinará evidencia de auditoría adicional relacionada a los cambios en los controles y desde la fecha que se implementaron.

Cuando se hayan realizado las pruebas de control tanto en la etapa inicial de planificación, así como para la evaluación de eficacia operativa, el auditor concluirá sobre estos; en dado caso, los controles identificados sobre los cuales se esperaba tener confianza hayan presentado desviaciones (es decir, los controles no respondían a su diseño, o estos si bien operaban, no eran eficaces), se realizarán indagaciones adicionales que permitan concluir sobre si efectivamente se

trata de una desviación del control, o si se necesitan pruebas adicionales (que mitiguen los riesgos que se observaron en las desviaciones que mitigaba), o si definitivamente no se puede tener confianza, el auditor procederá a responder a los eventos únicamente a través de procedimientos sustantivos.

En los casos particulares en los cuales el riesgo que presento desviación respondía a un evento significativo identificado, el auditor deberá buscar de una forma u otra un control adicional que mitigue dicho riesgo.

Paso 3

El auditor realizará como respuestas complementarias a sus pruebas de control: pruebas sustantivas (IFAC, 2015). Estas son realizadas a nivel de saldo contable, transacción o información a revelar; adicional a esto, se realizará procedimientos sustantivos sobre el proceso de cierre de estados financieros. Los cuales se encuentran enfocados a dos situaciones:

- a) La comprobación de la relación que debe existir entre los estados financieros preparados por la compañía y los saldos contables de donde estos provienen (por ejemplo, en una situación de práctica profesional, se contará con el juego de estados financieros preparados por el departamento de contabilidad de la compañía y estos deberán ir acompañados por la integración de dichos saldos presentados, esto es conocido como hoja de trabajo de preparación de estados financieros)
- b) Pruebas enfocadas a los asientos de diario o partidas contables y a los ajustes significativos que la compañía realice durante el ejercicio auditado.

2.6.2.4 NIA 520. Procedimientos analíticos

Los procedimientos analíticos sustantivos son parte medular de una auditoría de estados financieros basada en NIAS. Dichos procedimientos tienen como objetivo brindar evidencia suficiente y adecuada sobre el saldo de una cuenta, de la cual y por lo general puede hacerse un análisis predictivo con base a información financiera (cifras contables, presupuestos, indicadores, etc.) y no financiera (coyuntura político, social y económica); razón por la cual se puede definir los procedimientos analíticos como “Evaluaciones de información financiera realizada mediante el análisis de las relaciones plausibles entre datos financieros y no financieros”. (IFAC, 2015)

Cuando la definición brindada por las NIAS menciona la expresión plausible, se refiere a que esta relación debe ser razonada o justificada, los datos financieros o no financieros que se utilicen deben tener una relación real, que pueda brindar una evidencia adecuada sobre el saldo de cuenta a la que se pretende dar explicación; sin embargo, la decisión sobre ejecutar o no procedimientos analíticos sustantivos en una auditoría de estados financieros, se formula desde el momento de la planificación de una auditoría y esto es básicamente cuando se ha obtenido un entendimiento apropiado del negocio; así como también, del entorno que lo rodea en todos los aspectos (legal, económico, de competencia, social, político, etc.).

Es probable también que el auditor defina como fundamental, acompañar la realización de procedimientos analíticos sustantivos con pruebas de detalle, para formularse una conclusión sobre la razonabilidad de los saldos de cuenta o transacciones sobre las cuales se pretende realizar las pruebas mencionadas.

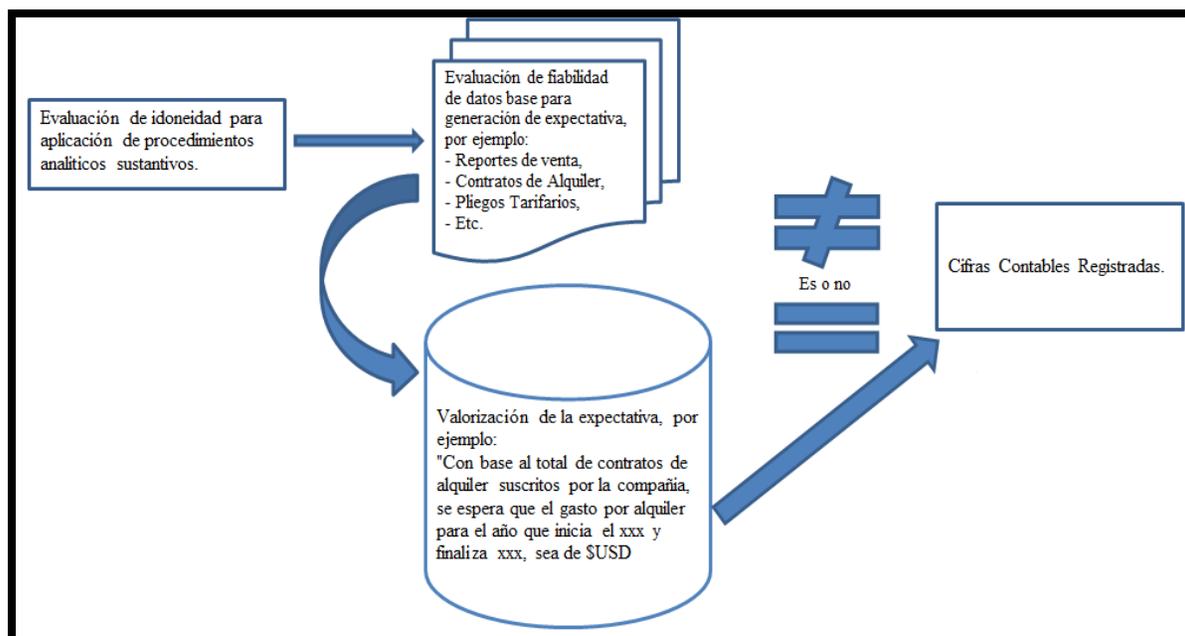
Una vez definidos sobre que saldos de cuenta o transacciones se realizara procedimientos analíticos sustantivos se procederá a hacer una evaluación de la fiabilidad de información disponible, que se tomará de base para la elaboración de una expectativa la cual, se analizará a modo de contraste ya sea con los registros contables de la compañía, o con indicadores financieros o *KPI* (Indicadores de Gestión).

Para esta evaluación, se toman como parámetros la fuente de la información, si proviene internamente y los reportes sobre la cual se está basando. Cabe mencionar, que ésta debe ser ajena a contabilidad; esto debido a que, el auditor se encuentra evaluando las cifras presentadas en los estados financieros de la compañía que provienen de sus registros contables, por lo que tomar como base los mismos datos sería realizar un contraste, por lo que no arrojaría evidencia alguna ya que sería subjetivo evaluar datos de una misma fuente, con la única diferencia de haberlos obtenido de diferente reporte, también se toma en cuenta que la información sea comparable en el tiempo.

Con la recopilación de la información base, el auditor procede a diseñar la expectativa como tal, tomando en cuenta las variables que considere necesarias para preparar un modelo lo suficientemente preciso, para poder identificar incorrecciones materiales palpables en el saldo de cuentas o transacciones que se están evaluando a través del procedimiento analítico sustantivo, como para poder concluir sobre los puntos mencionados anteriormente. Una vez tenga definida la expectativa, el auditor cuantificara las diferencias entre los montos registrados en contabilidad y la expectativa esperada con base a las variables definidas.

Se presenta en la figura 1 el proceso básico resumido para la elaboración de un procedimiento analítico sustantivo.

Figura 1. Proceso de elaboración de Procedimientos Analítico-Sustantivo



Elaboración: Equipo de investigación

2.6.3 Control Interno – Marco Integrado de Gestión de Riesgos Empresariales COSO-ERM

Este marco integrado le proporciona al auditor técnicas para la evaluación del control interno y la de gestión de riesgos corporativos, sin embargo, no es de uso obligatorio para el profesional para determinar la eficacia de las entidades. Algunas técnicas son aplicables a entidades pequeñas y de menor complejidad, mientras que otras resultan más relevantes para entidades grandes y complejas. En cuanto al control interno de la compañía, el auditor debe enfocarse en los componentes definidos bajo el marco conceptual *COSO ERM* de acuerdo con la figura 2.

2.6.3.1 Componentes de Gestión de Riesgo Corporativo

Esta matriz refleja la capacidad de centrarse sobre la totalidad de la administración de riesgos de una entidad a nivel de objetivos, de componentes, unidad de negocios o de cualquier subconjunto de ellos.



Figura 2: Componentes de COSO - ERM

Fuente: (2015) **Elaborado:** Equipo de investigación

2.6.3.2 Descripción de los componentes del Marco de Gestión de Riesgos

1. **Ambiente de control**, el cual establece principios, integridad, valores éticos, habilidades, competencias, autoridad y responsabilidad, en otras palabras, la forma en la cual la administración de la compañía fomenta una cultura de honestidad y comportamiento dentro de lo generalmente aceptado como ético y si adicional, en qué medida este ambiente de control, sirve como base de incremento de efectividad en los demás componentes de control interno, (Gestión de Riesgos Corporativos-Marco Integrado, 2015)
2. **Definición de Objetivos**, de acuerdo al componente anterior impler administración de la entidad, se definen los objetivos estratégicos de es

más que, las aspiraciones a corto, mediano y a largo plazo en los aspectos financiero, operativo y reputacional. Por lo general, las áreas que componen una organización mantienen objetivos individuales; sin embargo, estos se encuentran vinculados de forma directa con los objetivos estratégicos de la compañía.

3. **Identificación de eventos**, la compañía identificará todas aquellas debilidades las cuales puedan afectar al cumplimiento de los objetivos ya sea individuales (de forma indirecta a los estratégicos) o impacte de forma directa en los objetivos globales.
4. **Valoración de riesgos**, es la identificación y análisis de los riesgos relevantes para alcanzar los objetivos y determinar las actividades de control; en otras palabras, es el proceso que la entidad sigue para la identificación de riesgos, estimación de la significatividad de los riesgos (por ejemplo: mínimo, bajo, medio, alto, crítico), la valoración de probabilidad de ocurrencia (por ejemplo: poco probable, probable, muy probable) y por último la toma de decisiones respecto a las actuaciones para responder a los riesgos identificados y valorados.

Dependiendo del tipo de compañía sobre la cual sea el encargo de auditoría, es muy probable que si esta es de dimensiones pequeñas, no cuenta con un proceso de valoración de riesgos tal cual se describió anteriormente o alguno similar, para estos casos en particular.

5. **Respuesta al riesgo**, este componente establece que la compañía debería establecer mecanismos para llevar al mínimo los riesgos identificados y valorados anteriormente, estos pueden ser a través de los mecanismos de eliminar el riesgo, de compartir riesgos,

de disminuir los riesgos o de asumir los riesgos; estos mecanismos deberán ser definidos por el área funcional donde el riesgo fue identificado y por la gerencia de riesgos correspondiente.

- 6. Actividades de control,** son las actividades y procedimientos que garantizan el cumplimiento de las directrices establecidas por la administración de la compañía, entre estas actividades se encuentran; aprobaciones, autorizaciones, revisiones de funcionamiento, verificaciones, recomendaciones, y la segregación de funciones; adicional, el auditor deberá documentar las actividades de control relacionadas con IT. Por otro lado, si la compañía cuenta con función de auditoría interna, el auditor documentara cuales son las funciones del departamento de auditoría interna, en qué nivel jerárquico se encuentra y cuál es el los enfoque en cuanto a procedimientos planificados por parte del departamento. (Gestion de Riesgos Corporativos-Marco Integrado, 2015)
- 7. Información y comunicación,** consiste en la identificación de la información y comunicación oportuna entre las distintas áreas funcionales de la compañía, así como también el acceso a la información generada tanto de forma interna como externa.
- 8. Monitoreo,** con el cual se realiza un seguimiento de la calidad y efectividad del sistema de control interno, así como también las actividades de supervisión de auditoría interna, auto evaluaciones y evaluaciones independientes. (Gestion de Riesgos Corporativos-Marco Integrado, 2015)

2.6.4 Código de Ética (CVPCPA)

Es importante resaltar que la profesión de la Contaduría Pública y Auditoría en El Salvador se rige bajo un marco legal denominado: Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría y bajo un marco ético normativo local que es: el Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores emitido por el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría, denominado en adelante “el Consejo” adoptado en sesión celebrada el 24 de enero de 2018.

En primer lugar el profesional de la Contaduría Pública debe registrarse por lo establecido en la legislación local para desarrollar su ejercicio profesional, en su artículo 1, literal b), establece que la auditoría externa es: “una función pública, que tiene por objeto autorizar a los comerciantes y demás personas que por ley deben llevar contabilidad formal, un adecuado y conveniente sistema contable de acuerdo a sus negocios y demás actos relacionados con el mismo; vigilar que sus actos, operaciones, aspectos contables y financieros, se registren de conformidad a los principios de contabilidad y de auditoría aprobados por el Consejo y velar por el cumplimiento de otras obligaciones que conforme a la ley fueran competencia de los auditores” (Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría., 2017).

Solo las personas que estén autorizadas para ejercer la contaduría pública, podrán ejercer la auditoría; ambas aclaraciones son importantes para comprender el rol del auditor como tal, y es ahí donde establece como prohibiciones en su artículo 22, que el auditor emita informes, opiniones o dictámenes sobre registros contables, estados financieros, o cualquier otro documento legal que no sea acorde a la realidad, que no haya examinado o verificado directamente a través de personal bajo su cargo, en términos falsos o maliciosos, o que él mismo realice la labor de contabilidad, además de omitir en sus actuaciones la metodología o procedimientos utilizados así como el nivel de confiabilidad estadístico de ellas (Ley Reguladora

del Ejercicio de la Contaduría., 2017); con esto la ley está empujando a que el profesional pueda desarrollarse con toda la competencia.

En el Código de Ética, se menciona en el artículo 5 que el profesional de la contaduría pública deberá cumplir con los siguientes principios:

- ✓ **Independencia**
- ✓ **Preparación del profesional**
- ✓ **Calidad profesional de los servicios**
- ✓ **Responsabilidad Personal**
- ✓ **Secreto profesional**
- ✓ **Respeto a los colegas y a la profesión**
- ✓ **Dignificación profesional**
- ✓ **Difusión de conocimientos técnicos.**

CAPÍTULO III.

METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN

3.1 ENFOQUE Y TIPO DE INVESTIGACIÓN

Para llevar a cabo la investigación se aplicó el método hipotético-deductivo que permite realizar estudios de lo general a lo específico. El método es: a) hipotético porque se hizo un estudio para un período determinado acerca de las dificultades de realizar procedimientos analíticos en las cuentas de resultados para las empresas del sector comercio (ventas al detalle) ubicadas en San Salvador y así formular la hipótesis que permitió llegar a una respuesta positiva de la investigación; y b) deductivo porque mediante este, se dedujo que para mejorar las áreas del profesional, es importante la creación de una herramienta práctica para la elaboración de dichos procedimientos en un encargo de auditoría.

3.2 DELIMITACIÓN ESPACIAL Y TEMPORAL

3.2.1 Espacial o geográfica.

Para el desarrollo del trabajo de investigación se consideró como espacio geográfico el municipio de San Salvador, debido a que la mayoría de las empresas del sector comercio se centran en la capital y cumplen con las características de contar con auditor externo para velar sobre la fiabilidad y razonabilidad de las cifras en los estados financieros, que fue parte fundamental en el desarrollo del trabajo.

Por ello, la investigación se limitó a dos áreas importantes:

1. Las operaciones relacionadas con las cuentas de resultados de las empresas del sector comercio en el municipio de San Salvador, ya que los procedimientos de auditoría en estos elementos de los estados financieros son complejos de realizar.
2. Los profesionales de auditoría externa, para conocer el alcance y competencia en la elaboración de dichos procedimientos y si han tenido capacitación continuada para su implementación.

3.2.2 Teórica:

Partiendo de lo anterior, el estudio teórico comprendió todo lo relacionado con los Procedimientos Analíticos. Fue necesario consultar las NIAS como premisa inicial relacionada con la temática de investigación, teniendo en cuenta que la NIA 520 “*Procedimientos Analíticos*”, se interrelacionan otras NIAS de gran importancia. Además, se consultó el Código de Ética emitido por el Consejo, la Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría, Código de Comercio, y cualquier otro documento que pudiera proporcionar información útil y actualizada sobre el tema de estudio.

También fueron consultados trabajos de investigación de años anteriores y sitios web relacionados con la auditoría externa y procedimientos analíticos.

3.2.3 Temporal

La investigación se realizó con base a la última modificación de las NIAS que fue efectuada en el año 2017. Basándose en el tiempo y en este punto, se tomó de referencia el período 2016 para el desarrollo de la problemática, y poder incluir las nuevas actualizaciones que IFAC realizó al marco normativo en torno al tema en cuestión.

3.3 SUJETOS Y OBJETO DE ESTUDIO

3.3.1 Unidad de Análisis:

La unidad de análisis considerada en la investigación fueron todos los profesionales inscritos en el Consejo al 31 de diciembre de 2016.

3.3.2 Población y marco muestral:

La población para esta investigación lo conformaron los profesionales descritos en la unidad de análisis, entre auditores independientes y los que son parte de las diferentes firmas de auditoría. La muestra se determinó por medio de la fórmula estadística para el estudio de poblaciones finitas y la selección de muestra se realizó, por medio del método aleatorio simple, utilizando una tabla de números aleatorios, y permitió seleccionar a los profesionales, que fueron objeto del estudio.

La fórmula es la siguiente: (Anderson, 2010)

$$n = \frac{N \cdot p \cdot q \cdot Z^2}{e^2 (N - 1) + p \cdot q \cdot Z^2}$$

En donde:

n = Tamaño de la muestra

N = Población

Z = Coeficiente de confianza (área bajo la curva de un nivel de confianza dado)

p = Probabilidad de éxito de que la problemática exista

q = Probabilidad de fracaso

e = Margen de error

El nivel de confianza fue del 95% indicando que de cada 100 respuestas obtenidas se aceptó una variación de 5 errores. El margen de error aceptado fue del 7% considerando que la población objeto, contestaron con veracidad.

Sustituyendo los datos:

$$n = ?$$

$N = 4,329$ profesionales inscritos al 31 de diciembre de 2016.

$$Z = 1.96$$

$$p = 90\%$$

$$q = 10\%$$

$$e = 7\%$$

Sustituyendo la información en la fórmula:

$$n = \frac{(4,329)(0.90)(0.10)(1.96)^2}{0.07^2 (737 - 1) + (0.90)(0.10)(1.96)^2}$$

$$n = \frac{1,496.10}{(21.21) + (0.35)}$$

$$n = \frac{1,496.10}{21.56}$$

$$n = 69$$

3.3.3 Hipótesis

La elaboración de procedimientos analíticos para cuentas de resultado en la auditoría de estados financieros en las empresas del sector comercio, permitirá al profesional la adecuada aplicación de la normativa siendo eficientes y cumpliendo con los objetivos establecidos en el encargo de auditoría.

3.3.4 Variables e indicadores

Variable Independiente:

Elaboración de procedimientos analíticos para las cuentas de resultados en las empresas del sector comercio.

Indicadores

- ✓ Tener el conocimiento previo del cliente para poder usar procedimientos analíticos de acuerdo a la naturaleza del mismo,
- ✓ Realizar una previa valorización de los riesgos de las áreas clave de la entidad,
- ✓ Verificar información previa utilizada por los auditores anteriores y sus conclusiones para tener un punto de partida,
- ✓ Una vez se establezca lo anterior, aplicar los procedimientos analíticos para la entidad.

Variable dependiente:

La adecuada aplicación de procedimientos analíticos a estas cuentas y para este sector, permitirá al auditor tener la suficiente evidencia que le permita emitir una opinión de las cifras de los estados financieros.

Indicadores

- ✓ Aplicación de los procedimientos analíticos en las cuentas de resultados,
- ✓ Cotejar los resultados con los estados financieros,
- ✓ Determinar si los estados financieros fueron preparados de acuerdo a la normativa técnica aplicable vigente,
- ✓ Si la información verificada es suficiente y adecuada poder concluir en el informe global del auditor sobre dichos procedimientos.

3.4 TÉCNICAS, MATERIALES E INSTRUMENTOS**3.4.1 Técnicas y procedimientos para recopilar la información**

Existen varias técnicas y procedimientos para recopilar la información de campo; sin embargo, se utilizó la siguiente:

- ✓ **La encuesta:** dirigida a todos los profesionales inscritos en el Consejo al 31 de diciembre de 2017, que realizan auditorías a las empresas del sector comercio relacionados con los elementos de resultado.

3.4.2 Instrumentos de Medición

El instrumentos utilizado en la investigación para recolectar la información fue el cuestionario, conformado por una serie de preguntas de opción múltiple, no solo para conocer la competencia que tiene el profesional para elaborar y ejecutar procedimientos de auditoría; sino también, si cumple con la educación continua que el Consejo requiere para su formación respecto a las actualizaciones constantes que realiza IFAC y otras entidades correspondientes, relacionado con la normativa técnica aplicable, esto con el fin de mejorar la calidad en el encargo de auditoría.

3.5 PROCESAMIENTO DE LA INFORMACIÓN

La información recopilada se ingresó en el programa SPSS (Soluciones de Productos y Servicios Estadísticos), herramienta que se utilizó para procesar la información y la comprensión de los resultados mediante los gráficos y cruce de tablas.

El procedimiento para el análisis que se siguió fue el siguiente:

1. Ingreso de la información al sistema SPSS,
2. Distribución de los datos de acuerdo a las respuestas de opciones múltiples de cada pregunta,
3. Comparar preguntas relacionadas y las variables de cada una de ellas,
4. Realizar los gráficos correspondientes a cada pregunta, y
5. Analizar los resultados obtenidos para sustentar la hipótesis planteada al inicio de la investigación.

3.7 ANÁLISIS DE RESULTADOS

3.7.1 Tabulación y análisis de resultados

Tabla 4: Cruce de preguntas 1 y 2

		Pregunta 2 ¿De qué manera se transmite al equipo de trabajo el enfoque o metodología a utilizar en el desarrollo del encargo de la auditoría?			Total
		Comunicación verbal	Manuales y guías establecidas por escrito	Capacitación previa	
Pregunta 1 ¿Qué mecanismos aplica para asegurar la calidad del trabajo de auditoría?	Revisión cruzada entre equipos	17 25.0%	20 29.0%	12 17.0%	49 71.0%
	Revisión por el supervisor o el gerente	19 28.0%	37 54.0%	28 41.0%	84 122.0%
	Revisión del socio	17 25.0%	28 41.0%	22 32.0%	67 97.0%
	Revisión de calidad global por parte de la firma internacional	8 12.0%	22 32.0%	20 29.0%	50 72.0%
Total	61 88.0%	107 155.0%	82 119.0%	250 362.0%	

Fuente: encuesta realizada a la unidad de análisis **Elaboración:** Equipo de investigación

Se identificó que el total de los profesionales de la contabilidad encuestados que ejercen la auditoría, mantienen mecanismos de revisión para asegurar la calidad del trabajo, estos en su gran mayoría son efectuados por los gerentes o supervisores de sus equipos y utilizan como parte de la metodología de trabajo manuales y guías previamente definidas.

Cabe mencionar, que a todos los encuestados se les ha hecho de conocimiento la metodología de trabajo de los despachos donde laboran; sin embargo, es preocupante que la comunicación verbal aún es predominante en cuanto a la forma de transmitir la forma de trabajo a los nuevos miembros, dejando en evidencia la falta de manuales escritos para realizar el trabajo en un 14.8 % de la población.

Tabla 8: Cruce de preguntas 3 y 4

		Pregunta 4 Del listado a continuación, ¿en cuáles áreas de auditoría se ha capacitado en el año anterior?					Otros	Total
		Técnicas de muestreo de auditoría	Identificación de procesos, riesgos y controles mitigantes	Procedimientos sustantivos	Procedimientos de confirmaciones externas	Elaboración de informes de auditoría		
Pregunta 3 Del listado a continuación ¿en cuáles temáticas se ha capacitado en el año anterior?	Leyes tributarias	21 30.0%	19 28.0%	30 43.0%	20 29.0%	25 36.0%	0 0.0%	115 167.0%
	Norma Internacional de Información Financiera	25 36.0%	22 32.0%	32 46.0%	24 35.0%	39 57.0%	1 1.0%	143 207.0%
	Normas Internacionales de Auditoría	30 43.0%	23 33.0%	35 51.0%	25 36.0%	37 54.0%	1 1.0%	151 219.0%
	Código de Ética	18 26.0%	16 23.0%	21 30.0%	13 19.0%	19 28.0%	1 1.0%	88 128.0%
	Control Interno	19 28.0%	17 25.0%	20 29.0%	17 25.0%	25 36.0%	1 1.0%	99 143.0%
	Administración de riesgos	22 32.0%	22 32.0%	20 29.0%	16 23.0%	26 38.0%	0 0.0%	106 154.0%
	Otros	6 9.0%	7 10.0%	6 9.0%	4 6.0%	6 9.0%	0 0.0%	29 42.00%
	Total	141 204.0%	126 183.0%	164 238.0%	119 172.0%	177 257.0%	4 6.0%	731 1,059.0%

Fuente: encuesta realizada a la unidad de análisis

Elaboración: Equipo de investigación

En efecto, el 57.0% de los encuestados ha recibido en el último año, capacitaciones con temas relacionados a Normas Internacionales de Información Financiera y en segundo lugar con más del 54.% de encuestados han recibido capacitaciones en temas relacionadas a Norma Internacional de Auditoría. Con esto se puede concluir que la mayor parte de los encuestados desarrollan su práctica en el área de auditoría financiera, por otro lado cuando se quiere identificar qué tipo de capacitaciones fueron las que fortalecieron sus competencias, existe una distribución mucho más equitativa; sin embargo, el tema predominante fue la elaboración de informes de auditoría, cuya afirmación se encuentra vinculada con la entrada en vigencia de las modificaciones a la NIAS 700 y demás relacionadas a la preparación del informe de auditoría. Adicional, el otro punto fuerte en las temáticas fue la elaboración de procedimientos sustantivos en toda su gama.

Es precisamente uno de los objetos principales, identificar cual es el grado de conocimiento que los encuestados presentan en cuanto a la naturaleza de los procedimientos analíticos sustantivos, por lo que a través de la caracterización que estos últimos realicen de dichos procedimientos es que se puede incluir sobre el nivel de conocimiento que tienen con respecto a este tema

Tabla 6: Cruce de preguntas 7 y 8

		Pregunta 8 ¿Cuáles de los factores detallados a continuación, que toma en cuenta al momento de ejecutar procedimientos analíticos?					Total	
		Expectativa de la industria	Expectativa del cliente	Expectativa del auditor	Expectativa de los estados financieros	Control interno de la entidad	Otros	
Pregunta 7 De los siguientes elementos que componen los estados financieros, ¿en cuáles aplicaría procedimientos analíticos?	Activo	15 22.0%	10 14.0%	14 20.0%	13 19.0%	14 20.0%	0 0.0%	66 96.0%
	Pasivo	15 22.0%	8 12.0%	15 22.0%	15 22.0%	14 20.0%	0 0.0%	67 97.0%
	Patrimonio	5 7.0%	4 6.0%	5 7.0%	10 14.0%	10 14.0%	0 0.0%	34 49.0%
	Ingresos	31 45.0%	16 23.0%	22 32.0%	24 35.0%	25 36.0%	1 1.0%	119 172.0%
	Gastos	30 43.0%	17 25.0%	23 33.0%	30 43.0%	39 57.0%	3 4.0%	142 206.0%
	Costos	24 35.0%	16 23.0%	19 28.0%	24 35.0%	24 35.0%	2 3.0%	109 158.0%
Total	120 174.0%	71 103.0%	98 142.0%	116 168.0%	126 183.0%	6 9.0%	537 778.0%	

Fuente: encuesta realizada a la unidad de análisis

Elaboración: Equipo de investigación

Como punto inicial, se puede identificar que los profesionales asocian en primer lugar la ejecución de procedimientos analíticos sustantivos sobre las cuentas de resultados (ingresos, costos y gastos), porque en la práctica son los rubros a los que se aplica con mayor frecuencia. Es importante indicar que en su mayoría (57.0%), los encuestados afirman que el aspecto principal para tomar en cuenta al momento de ejecutar los procedimientos analíticos sustantivos, es el control interno entorno a la preparación de la información financiera que serviría como base para los procedimientos, tomando como segundo factor decisivo las expectativas de la industria y sobre estados financieros (30.0%) que los usuarios de estos tengan, ya que esto último tiene un peso bastante significativo en algunos tratamientos contables que se le puedan dar a los rubros a evaluar.

Tabla 7: Cruce de preguntas 10 y 11

		Pregunta 11 Con base a su experiencia profesional, ¿cuál de los siguientes factores es el que tiene mayor influencia al momento de evaluar la fiabilidad de la información que se utiliza como base para el diseño de procedimientos analíticos sustantivos?					Total
		Preferencia de la fuente de información externa sobre la interna	Que la información disponible pueda ser objeto de comparación con períodos anteriores	La existencia de controles apropiados para la preparación de la información financiera	La materialidad global y a nivel de cuenta	Otros	
Pregunta 10 ¿Cuáles de los siguientes factores analiza al momento de tomar la decisión si acompañar la ejecución de procedimientos analíticos con otros procedimientos adicionales?	Evaluación de la confiabilidad de la información	30 43.0%	24 35.0%	40 58.0%	26 38.0%	1 1.0%	121 175.0%
	Desarrollo de una expectativa sobre los importes registrados en los EF	17 25.0%	15 22.0%	22 32.0%	13 19.0%	1 1.0%	68 99.0%
	Determinación del importe de diferencias aceptables	20 29.0%	18 26.0%	32 46.0%	19 28.0%	1 1.0%	90 130.0%
	La comparabilidad de cifras de los estados financieros	10 14.0%	14 20.0%	22 32.0%	13 19.0%	1 1.0%	60 87.0%
Total	77 112.0%	71 103.0%	116 168.0%	71 103.0%	4 6.0%	339 491.0%	

Fuente: encuesta realizada a la unidad de análisis **Elaboración:** Equipo de investigación

La fuente de información más utilizada para la realización de procedimientos analíticos sustantivos está marcada por un 58% sobre la existencia de controles apropiados para la preparación de la información financiera y en segundo lugar la preferencia de la fuente de la información externa sobre la interna con un 43.0%

Tabla 8: Cruce de preguntas 15 y 16

		Pregunta 16 ¿Cómo consideraría la elaboración de una guía de procedimientos analíticos, que facilite la evaluación sobre las cuentas de resultado, en las empresas del sector comercio?		Total
		Muy beneficioso	Beneficioso	
Pregunta 15 ¿Con qué enfoque considera debería ser abordada una guía explicativa sobre el diseño y la ejecución de procedimientos analíticos sustantivos?	Teórico, desarrollando y ampliando la NIAS	4 6.0%	1 1.0%	5 7.0%
	Práctico, desarrollando casos prácticos aplicados a cuentas de resultado	7 10.0%	6 9.0%	15 22.0%
	Enfoque combinado	36 52.0%	15 22.0%	51 74.0%
Total		47 68.0%	22 32.0%	69 100.0%

Fuente: encuesta realizada a la unidad de análisis Elaboración: Equipo de investigación

Los sujetos objeto de estudio en un 52.0% consideran que la guía propuesta podría resultar muy beneficiosa y la forma en la cual esta debe estar realizada debe ser un enfoque combinado que defina de forma clara la interpretación adecuada de la NIAS 520: Procedimientos analíticos así como también una explicación práctica de la manera adecuada en la cual estos deben diseñarse para obtener resultados que ayuden al auditor a emitir una conclusión global sobre los saldos evaluados.

3.8 DIAGNOSTICO.

El diagnóstico se divide en 5 áreas consideradas de mucha importancia para la investigación y de acuerdo con los resultados obtenidos de las encuestas realizadas a los auditores y el cruce de variables, enfocados siempre a las empresas del sector comercio sobre procedimientos analíticos en un encargo de auditoría, que muestren aspectos relacionados con la problemática planteada y los beneficios que podrían obtenerse al aplicar la guía.

1. Divulgación de mecanismos de cómo se transmite la metodología del encargo de auditoría:

Después del análisis de los resultados obtenidos, se determinó que los sujetos de estudio utilizan manuales, normativa técnica aplicable y todo tipo de documentación que auxilie a la obtención de evidencia en un encargo de auditoría, teniendo muy poca diferencia con el siguiente factor que era las capacitaciones.

Es gratificante conocer que los profesionales prefieran la normativa técnica que una divulgación verbal, en cuanto a la supervisión se identificó que prefieren seguir el nivel de mando jerárquico, siendo uno de los más precisos y continuos.

2. El nivel de educación continuada y en que temáticas están en constante actualización.

A pesar que una firma de auditoría busca ampliar los conocimientos de su equipo de trabajo en todos los campos relacionados y para realizar una mejor toma de decisiones durante el encargo de auditoría o al emitir un informe, es notable identificar en el área de variables de las preguntas 3 y

4 que los profesionales buscan profundizar sus conocimientos en primer lugar en la elaboración del informe y en segundo lugar la elaboración de procedimientos sustantivos, teniendo en cuenta que además de considerar viable el material técnico emitido por organismos internacionales para la elaboración de los mismos, el complemento ideal son las capacitaciones ya que aumentan y refuerzan los conocimientos adquiridos; así también, adquieren experiencia por medio de los supuestos que se exponen en dichas conferencias o seminarios, donde los auditores pueden tomar referencias de casos para ser aplicados de una forma íntegra en sus encargos posteriores.

Sin embargo llama la atención que el porcentaje relacionado con la actualización de procedimientos analíticos es bajo, teniendo en cuenta que este paso es importante en un encargo de auditoría ya que los resultados obtenidos de la aplicación de estos son parte fundamental de los juicios tomados en consideración para la emisión de una opinión.

3. Elementos de los estados financieros para aplicar pruebas sustantivas y los factores que influyen para el diseño de los mismos.

La mayoría de las firmas coinciden que las cuentas de ingresos y gastos requieren de mayor atención por ser más vulnerables a los riesgos.

Por lo tanto, es importante hacer eficiente el tiempo que le lleva al equipo de encargo la revisión de dichas cuentas, sin dejar a un lado la importancia de ellas, debiendo hacer un análisis amplio y razonable en cuanto a los controles con los riesgos identificados.

Todo lo anterior está altamente relacionado con el tipo de pruebas que se realizan a dichos controles; siendo más específicos, al identificar bajo que expectativa es lo más propicio. Los profesionales objeto de estudio indicaron que su inclinación es hacia los controles de la entidad ya que se considera que mientras mayor es la seguridad que el auditor obtenga sobre la eficacia

en el diseño e implementación de los controles relacionados con la preparación de los estados financieros, así como la efectividad de los mismos, se vuelve más certera la información que tomará como referencia para el diseño y ejecución de los procedimientos de auditoría.

4. Factores que inciden en acompañar una prueba sustantiva con otros procedimientos y evaluar la fiabilidad y razonabilidad de la información.

Considerando que los profesionales tienen la competencia para el desarrollo de los procedimientos analíticos, la poca experiencia en la revisión de cuentas de resultado para empresas del sector comercio inciden en el hecho que, tengan que invertir más tiempo del establecido para aplicar otros procedimientos adicionales de auditoría, ya que la evidencia obtenida no es suficiente, razón que no les permite concluir de manera global sobre el saldo de una cuenta.

Las firmas sujeto de estudio, consideran que uno de los factores primordiales que se analiza para tomar una decisión y en los que se debe incrementar el escepticismo profesional es en la “diferencia de saldos” o “diferencia de importes”, siempre y cuando sean aceptables, este tipo de comparaciones forman parte de los procedimientos analíticos que la NIA 520 establece, esto es un análisis de relación lógica entre información financiera y/o no financiera.

De la misma manera, se relaciona estrechamente con los índices que considera el profesional para evaluar la fiabilidad de la información utilizada para la elaboración de las pruebas analíticas. Se obtuvo una mayor inclinación en la “confianza que generan los controles” con un 58.0% logrando concluir que las firmas de auditoría consideran altamente funcional el entendimiento de la entidad y su entorno y conocer los procesos clave del control interno que la administración implementa, todo esto para obtener una seguridad razonable sobre la información proporcionada, ya sea para

la creación de una expectativa comparable o para la misma evaluación de saldos de los estados financieros, logrando una mayor objetividad de la evidencia obtenida.

5. Beneficio de la guía de procedimientos analíticos en las cuentas de resultado para empresas del sector comercio.

Todos los factores que inciden en la falta de pericia para diseñar y elaborar procedimientos analítico-sustantivo en un encargo de auditoría que son parte fundamental y que gracias a esto el auditor obtiene la evidencia suficiente y adecuada sobre si los saldos en los estados financieros están libres o no de incorrección por fraude o error que pueda ser material, se solventan mediante el aporte de la guía de procedimientos abordada en la investigación.

Estos procedimientos se pueden realizar partiendo del hecho que la información que se obtenga sea la base para concluir de manera global sobre el saldo evaluado.

Al diseñar una guía con enfoque combinado para las cuentas de resultado, se le está brindando al auditor una herramienta más, que le permita diseñar y ejecutar estos procedimientos de manera oportuna y precisa, que cumpla con los objetivos del encargo de auditoría y en los tiempos establecidos, disminuyendo así el implementar procedimientos adicionales y minimizando los costos, con la finalidad de obtener una seguridad razonable y poder concluir sobre los saldos de los estados financieros, y esto es afirmado por los profesionales de la contaduría pública quienes en un 52% del total de la muestra indicaron que una guía con enfoque combinado (teoría y práctica), es muy beneficioso para el cumplimiento de los objetivos mencionados.

CAPÍTULO IV.

GUIA DE PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS PARA CUENTAS DE RESULTADO EN LAS AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS, ENFOCADO AL SECTOR COMERCIO.

4.1 PLANTEAMIENTO DEL CASO

Para el caso específico planteado sobre la ejecución de procedimientos analíticos en cuentas de resultado aplicadas a las empresas que se encuentran en el sector comercial (actividad económica que involucra la compra y venta de bienes o servicios, para su venta, transformación o utilización), se procederá a plantear la herramienta tomando como punto de partida, una empresa que desarrolla sus operaciones dentro del sector económico de venta al detalle y pasando por las etapas que las NIAS establecen como previas para el desarrollo de una auditoría, de acuerdo a la siguiente estructura:

4.2 ESTRUCTURA DEL PLAN DE SOLUCIÓN

El plan para establecer la solución a la problemática identificada se puede estructurar de la siguiente forma:

- ✓ En una primera instancia, hacer un acercamiento a una entidad la cual se dedica a la comercialización de artículos diversos a detalle (minorista),

- ✓ De la empresa identificada con base a lo establecido por la “NIAS 315: *Identificación y valoración de los riesgos de incorrección material mediante el conocimiento de la entidad y su entorno*” se debe obtener un conocimiento de la entidad y su entorno, para la

preparación de una matriz de riesgos exclusiva para las cuentas de resultados de la compañía (ingresos, costo de ventas, gastos de diversas características) así como también de los controles más significativos relacionados con la preparación de estados financieros, con el objetivo de poder determinar la materialidad a utilizar en la auditoría e identificar de forma apropiada la respuesta que como auditor se debe implementar, para obtener evidencia suficiente y adecuada sobre si los registros constatados en los estados financieros de esta, corresponden al marco de información financiera que la compañía utiliza como base de preparación de los mismos.

- ✓ Con base a la matriz de riesgos y la materialidad determinada y al resultado de la evaluación de los controles identificados y realizados, se procederá a seleccionar aquellas cuentas sobre las cuales y de acuerdo a su naturaleza, un procedimiento analítico puede brindar evidencia que ayude a concluir de forma global sobre ese saldo.

- ✓ La estructuración del procedimiento analítico dependerá de las cuentas seleccionadas en el paso anterior, tomando siempre como base lo establecido en NIAS 520: *“Procedimientos Analíticos”*.

- ✓ Se concluirá sobre la base de los resultados obtenidos a la luz de la materialidad determinada y de los registros contables de la compañía al cierre de su ejercicio contable.

Comerciantes Diversos, S.A. de C.V., es la empresa a la que se le realizó la auditoría, su actividad principal es la venta al por menor, información que esta detallada más adelante en el desarrollo del caso.

Durante la planeación se tuvo presente que uno de los principales objetivos para la firma y cada miembro del equipo de trabajo, es obtener evidencia relevante y fiable mediante la utilización de procedimientos analíticos, ya que permiten recabar la información y la evidencia para comprender a profundidad el negocio; además, de evaluar la sostenibilidad financiera de la empresa y detectar posibles errores en los estados financieros.

Generalidades de la firma que audita a la compañía.

La firma AOM y asociados, inicio sus actividades en el mes de noviembre de 2016, integrándose con profesionales de auditoría y consultoría con experiencia de entre 3 y 5 años, provenientes de las industrias seguros y ventas al detalle. Esta se encuentra compuesta por Yanori Figueroa, Izela Olivares y Wendy Franco en su calidad de auditores y consultores.

Misión

Ser una firma dedicada a la prestación de servicios profesionales relacionados con el ejercicio de la contaduría pública, auditoría y consultoría, comprometidos con el trabajo de calidad.

Visión

Ser la firma líder de servicios de consultoría, auditoría y servicios diversos relacionados con la profesión de la contaduría a nivel local.

Valores de la firma

Los valores institucionales están basados en los principios fundamentales de la ética profesional, estos son los siguientes.

- ✓ Objetividad e integridad
- ✓ Independencia
- ✓ Competencia profesional y debido cuidado
- ✓ Confidencialidad

Código de Ética

De acuerdo a los requerimientos propios de la profesión, se han adoptado los siguientes códigos de ética:

- ✓ Código de Ética de IFAC para Contadores Profesionales
- ✓ Código de Ética profesional para Contadores Públicos (El Salvador)

4.3 BENEFICIOS Y LIMITANTES

El preparar una guía que parte del momento de planificación de auditoría, proporciona a los usuarios una visión clara y en contexto de una auditoría basada en NIAS, explicando a detalle los componentes claves del desarrollo de procedimientos analíticos desde esta óptica. Además, una aproximación práctica de cómo se identifica la necesidad de desarrollar procedimientos

analíticos, y la forma en la que estos se diseñan de acuerdo a los escenarios propios de cada situación y no de forma estándar o prefabricada y siempre siguiendo los lineamientos establecidos por la normativa.

Es importante también dejar una claridad de las diferentes fuentes de información que como auditor se puede tomar, para que puedan constituir una base en la preparación de procedimientos analíticos. Por otro lado, como beneficio se podrá tener una apreciación de la forma en la que los resultados obtenidos de la ejecución de estos procedimientos ayudan a que el auditor se formule una conclusión sobre un saldo de cuenta de resultado.

Finalmente, el beneficio más importante radica en que debido a que el Contador Público no siempre tiene acceso a todas las herramientas propias para el desarrollo de las auditorías (software, plantillas especializadas, criterios definidos internacionalmente, relaciones públicas, etc.), esta guía mostrará los aspectos claves para el diseño y ejecución de estos procedimientos, teniendo presente el aspecto normativo y con una comprensión a nivel práctico.

4.4 DESARROLLO DEL CASO PRÁCTICO.

La presente investigación, ofrece al profesional de la contaduría pública que ejerce la auditoría externa, una herramienta más para poder implementar procedimientos analíticos enfocados a las cuentas de resultados para las empresas del sector comercio. Es una guía para que

el profesional pueda realizar sus evaluaciones a los estados financieros y comparar los resultados de acuerdo a sus expectativas. A continuación, se detalla la estructura de la misma.

4.4.1 Planeación de Auditoría

a. Conocimiento de la entidad y su entorno	60
b. Evaluación de control interno con enfoque COSO ERM	69
i. Estudio de componentes de control interno	69
ii. Entendimiento de procesos clave relativos a la preparación de EF	74
iii. Cuestionario de control interno	77
iv. Evaluación de controles identificados	87
v. Descripción de la metodología para elaboración de matriz de riesgos	97
vi. Matriz de riesgos	102
vii. Matriz de aspectos legales	109
c. Determinación de la materialidad	110
d. Programas de auditoría	113
4.4.2 Ejecución de procedimientos analíticos	117
4.4.3 Consideraciones finales sobre procedimientos analíticos	132

a) Conocimiento del cliente y su entorno

NIT: 0614-170266-001-3

NRC: 30184,

Domicilio: Casa Matriz – Paseo General Escalón #3737, Colonia Escalón, San Salvador, El Salvador

✓ **Finalidad:**

Obtener la rentabilidad esperada por los accionistas, brindando el más alto estándar de calidad en experiencia de compra del cliente, siendo para este último una experiencia igual de gratificante a través de todos los canales de venta.

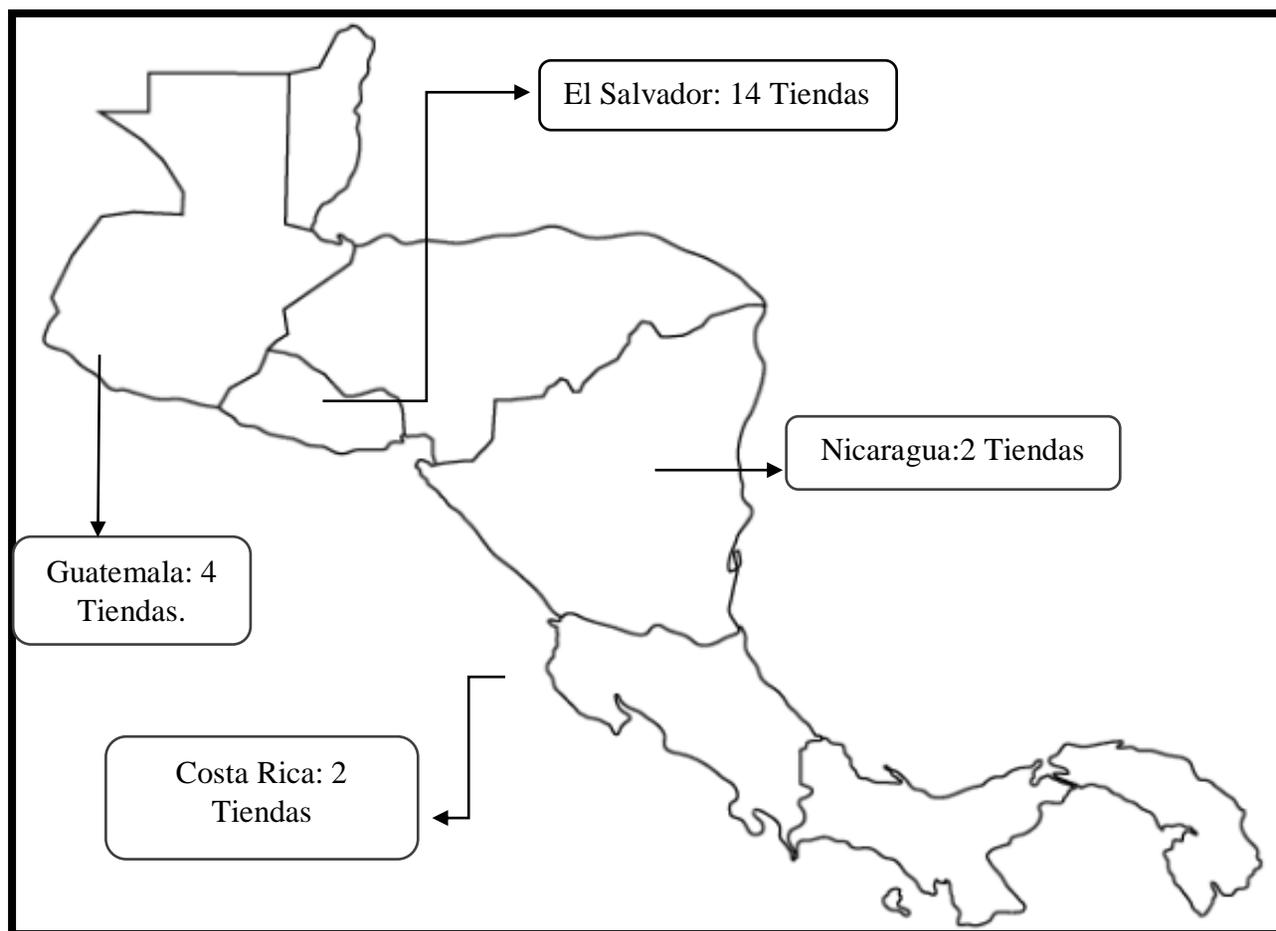
✓ **Antecedentes:**

Comerciantes Diversos, S.A. de C.V., es una empresa que radica sus operaciones en el sector comercio, específicamente en las ventas al detalle (retail), es una compañía salvadoreña, fundada el 8 de diciembre de 1921 con más de 90 años de existencia y operando en el mercado local en las principales ciudades de El Salvador y a nivel Centroamericano, desarrollando de igual forma su operación en las ciudades capitales de estos países.

La empresa se expandió a nivel internacional en el año 1993 cuando estableció operaciones en Guatemala, posteriormente en el año 2002 en Nicaragua con la adquisición de un centro comercial de la capital Managua en la que comenzó operaciones y la última inversión realizada a nivel país, fue en Costa Rica en el año 2009; actualmente cuenta con 14 tiendas a nivel regional.

Ubicación de las sucursales de Comerciantes Diversos, S.A. de C.V. en la región Centroamericana.

Figura 3: Sucursales de Comerciantes Diversos, S.A. de C.V.



Fuente: Comerciantes Diversos, S.A. de C.V. **Elaboración:** Equipo de investigación

A pesar de que la compañía cuenta con diferentes sucursales a nivel centroamericano, la investigación se centró en las tiendas ubicadas en El Salvador que son 14 de acuerdo al mapa de las sucursales de Comerciantes Diversos, S.A. de C.V.

✓ **Misión:**

Superar las expectativas de nuestros clientes, brindándoles la mejor experiencia de compra, creando valor para nuestros colaboradores, accionistas y proveedores, con responsabilidad social.

✓ **Visión:**

Ser el grupo detallista líder e innovador en los mercados donde operemos, diferenciándonos por ofrecer las últimas tendencias, en servicio extraordinario y siempre fieles a nuestros valores.

✓ **Objetivos corporativos:**

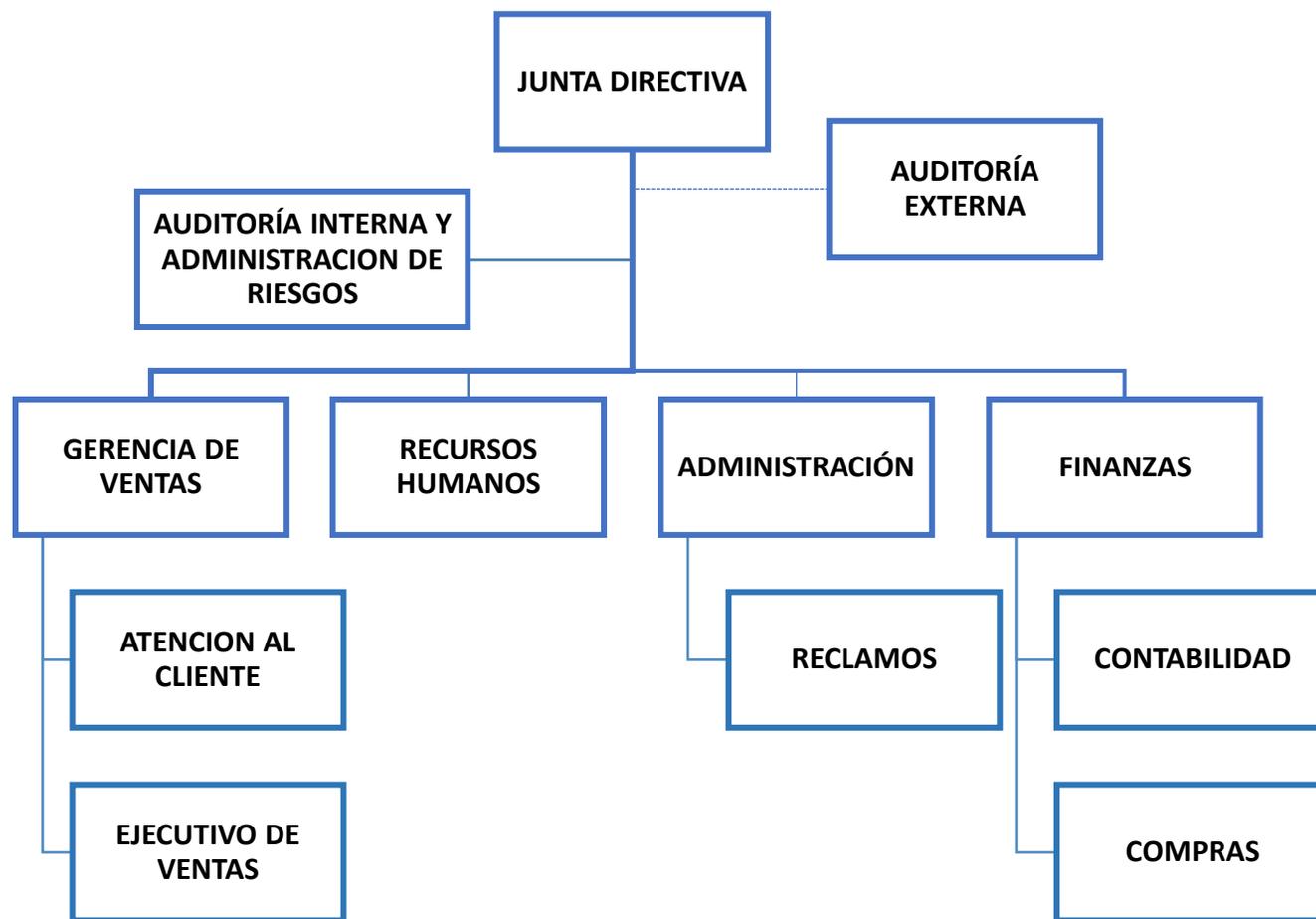
- Brindar un excelente servicio a nuestros clientes
- Ser amigable con el medio ambiente
- Proporcionar un apoyo a la comunidad por medio de la educación de los jóvenes
- Generar oportunidades de empleo en nuestra sociedad.

✓ **Responsabilidad social:**

Dentro de los principales programas de responsabilidad social empresarial están: Hogar infantil, Clínica empresarial, Becas estudiantiles, Canastilla maternal, Diplomados en valores, Medio Ambiente y reciclaje internos.

✓ **Estructura Organizativa**

Figura 4: Organigrama de Comerciantes Diversos, S.A. de C.V.



Fuente: RRHH 2017 Comerciantes Diversos, S.A. de C.V. Elaboración: Equipo de investigación

✓ **Actividad económica:**

Su giro es la venta de artículos por departamentos, entre los cuales se mencionan: juguetes, cosméticos, perfumería, electrodomésticos, muebles, tecnología, telas, prendas de vestir, artículos ornamentales para el hogar, dulcería, entre otros.

✓ **Principales políticas y prácticas financieras, relacionadas a cuentas de resultados:**

Base de presentación

Los estados financieros de la compañía al 31 de diciembre de 2016 y 2015 han sido preparados con base a Norma Internacional de Información Financiera para Pequeñas y Medianas Entidades (NIIF PYMES)

Uso de estimaciones.

La preparación de los estados financieros, requieren que la administración de la compañía realice estimaciones y supuestos que afectan los saldos de ingresos y gastos reportados durante los períodos que se informan.

Propiedad, planta y equipo.

Los activos fijos se valúan al costo de adquisición, y las reparaciones y modificaciones que aumentan la vida útil son capitalizadas. Las ganancias o pérdidas provenientes del retiro o venta se incluyen en resultados, así como los gastos por reparación y mantenimiento que no extienden la vida útil de los activos. El método utilizado para la depreciación de los bienes es el de línea recta, aplicando las tasas máximas reconocidas por la Ley de Impuesto Sobre la Renta vigente a la fecha.

Las tasas de depreciación aplicada a la propiedad, mobiliario y equipo, se resume como siguen:

<u>Propiedad, planta y equipo.</u>	<u>Años</u> <u>Vida Útil</u>	<u>Tasas de</u> <u>Depreciación</u>
Mobiliario y Equipo de oficina	5	20%
Maquinaria y Equipo	5	20%
Vehículos	5	20%

Reconocimiento de ingresos, costos y gastos.

La compañía registra sus ingresos y gastos con base al sistema de acumulación, los ingresos son reconocidos cuando han sido devengados, aunque no hayan sido percibidos; así mismo los costos y gastos se registran cuando suceden, independientemente de las fechas en que hayan sido pagados.

Resultado integral de financiamiento.

El resultado integral de financiamiento se determina agrupando en el estado de resultados, los gastos y productos financieros y las diferencias por fluctuaciones cambiarias.

✓ Circunstancias económicas y tecnológicas de la entidad.

Por el lado del aspecto económico, la compañía actualmente se encuentra en un proceso de transformación estratégica a través del cual se está logrando la rentabilidad esperada por los accionistas con base al presupuesto establecido al inicio del ejercicio.

Con respecto a la parte tecnológica, la compañía cuenta con un software de primer nivel en cuanto a administración de negocio retail; sin embargo, el sistema de captación de ingresos (POSDB o cajas) se encuentra desfasado por lo que no se están logrando explotar todas las cualidades que el software posee, debido a la falta de compatibilidad en algunos componentes de los sistemas lo que impide, que todas las interfaces puedan realizarse de manera satisfactoria dejando sueltos algunos procesos manuales los cuales son ejecutados por diversas áreas de la compañía.

✓ Competencia:

La compañía ha identificado dentro del mercado que atiende, a sus principales competidores con el objetivo de estar pendiente de los movimientos comerciales que estos realizan y de esta forma poder responder a tales cambios, que podrían generar algún efecto en sus

clientes actuales y potenciales. Dentro de los principales competidores se mencionan: **Carrión y Sears**

Adicional, presentan competencia a nivel individual, en particular para cada departamento de la compañía, los cuales a continuación se detallan los principales.

- Bershka (Prendas de vestir),
- Stradivarius (Prendas de vestir),
- Pull&Bear (Prendas de vestir),
- Zara (Prendas de vestir),
- La Curacao (Electrodomésticos y tecnología),
- Prado (Electrodomésticos y tecnología),
- Omnisport (Electrodomésticos y tecnología).
- Radioshack (Electrodomésticos y tecnología).

✓ **Principales Clientes:**

Debido a que la empresa comercializa al detalle sus productos, su principal cliente es el público en general, tanto personales naturales como empresas, a estos se les ofrece calidad en sus productos además de garantías a largo plazo, forma de pagos diversos (contado o crédito), formas de adquisición muy diversas (por medio de catálogos, páginas web, salas de ventas), oportunidades de reclamos y sugerencias (departamento de atención al cliente), excelente atención (sala de ventas), entregas a domicilio, entre otras.

✓ **Principales proveedores:**

Comerciantes Diversos, S.A., posee una cantidad extensa de proveedores, y cada departamento de la tienda es alimentado tanto de producto local como importado. Aproximadamente la empresa realiza operaciones anualmente con más de 1,100 proveedores de inventario para la venta; sin embargo, entre los más importantes se destacan:

- Grupo Lauder (Cosméticos y fragancias),
- Whirpool El Salvador, S.A. de C.V. (Electrodomésticos),
- Panasonic International, Ltd. (Tecnología).

✓ **Tecnología en sistemas de la información:**

Con respecto a las circunstancias tecnológicas, actualmente se encuentra explotando las cualidades del suite de Oracle orientado específicamente al retail, el cual engloba una gran cantidad de aplicativos útiles para la gestión del negocio; adicional, tiene software paralelos los cuales son un solo sistema integrado que se encuentra comunicado a través de interfaces, la información viaja todos los días diariamente a medianoche aplicando las transacciones de los módulos operativos y llevando las operaciones a los módulos financieros contables a través de “batch processing” o procesamiento por lotes, a continuación se detalla por área los software más importantes en el curso operativo del negocio:

- a. Oracle eBS (Enterprise Business Suite) – Financiero contable.

b. Oracle Retail – Operativo e Inventario.

c. ARCA – Créditos y cobros.

b. Evaluación del control interno con enfoque COSO - ERM

Un adecuado sistema de control interno es parte importante de una entidad bien organizada, pues garantiza salvaguardar los bienes y hacer confiables los registros y resultados de la contabilidad.

i. Estudio de componentes de control interno

✓ **Ambiente de control (entorno/interno)**

El ambiente de control se encuentra en un nivel maduro en la organización bajo el cual, según el enfoque de COSO ERM, se encuentra marcado por un involucramiento de la alta administración de la compañía en el rol de la gestión de riesgos.

Para esto, la junta general de accionistas ha establecido un comité de auditoría, integrado por asesores externos a la compañía y por el director corporativo de auditoría interna. La compañía a través de la dirección corporativa de recursos humanos, ha implementado como forma de difundir las buenas prácticas, éticas y adecuadas, un diplomado con duración de 6 meses, el cual es conocido como “Diplomado de Valores”, este consiste en una sesión semanal de 3 horas impartidas por un orador en el cual se tocan temas espirituales, de valores y de buenas prácticas en el trabajo, todo esto orientado a reforzar las buenas prácticas de los colaboradores dentro y fuera de la compañía.

Anualmente, la compañía mide el desempeño de sus empleados así como sus aptitudes y actitudes a través de un sistema estructurado de evaluación llamado CAD, en la cual se establece objetivos a cumplir para el año y se le asignan porcentajes, con base a eso se estima una puntuación al final la cual se verifica dentro de los rangos establecidos para verificar si se han cumplido de forma precisa los objetivos esperados del colaborador.

La compañía tiene una estructura organizativa bastante amplia que permite la segregación adecuada de funciones y las independencias entre las áreas lo cual permite también una mejor delimitación de responsabilidades entre las funciones de las áreas.

✓ **Definición de objetivos**

Los objetivos de la administración se encuentran bien marcados a todo nivel en la entidad, estos son: Obtener rentabilidad y brindar una experiencia excepcional de servicio al cliente; en tiendas cuentan con el decálogo del vendedor el cual son los pasos a seguir para alinearse tanto de colocar la venta como de brindarle a los clientes una experiencia de servicio excelente.

Es parte clave, primero que las metas se encuentren alineadas con la visión y misión de la alta administración, así como también con el seguimiento en el cumplimiento de los resultados, por lo que mensualmente, el director corporativo de operaciones convoca a una reunión a los gerentes de país quienes estos a su vez, se han reunido previamente con los gerentes de tiendas para verificar el cumplimiento del presupuesto de venta.

En esta reunión se identifican fallas y se proponen planes de acción para corregir el curso y orientar desde la gerencia de país, hacía las gerencias de tienda los cambios pertinentes para ajustar la operación al plan de negocio pretendido por la alta administración.

Trimestralmente se lleva a cabo la junta administrativa, organismo en el cual se encuentran incluidos los directores corporativos de las áreas funcionales de operación (créditos, operaciones y mercancías), con el objetivo exponer resultados del trimestre a junta directiva.

✓ **Identificación del evento**

La compañía cuenta con la Gerencia de Auditoría Interna, dentro de la jefatura de Administración de Riesgos, se realizan workshops (talleres), con todas las áreas funcionales con el objetivo de identificar fuentes de riesgos que amenazan el cumplimiento del objetivo del área dentro de los diferentes procesos que lleva a cabo, que a su vez se encuentra alineado con los objetivos estratégicos de la compañía, se preparan las matrices de riesgos y se evalúan anualmente con el objetivo de realizar las actualizaciones pertinentes según corresponda.

✓ **Evaluación de los riesgos**

La Gerencia de Auditoría Interna, se encuentra en el proceso de implementar un software para valorizar riesgos (ACL), con el objetivo de medir los impactos y proponer mejoras basándose en hechos cuantificados a la alta administración de la compañía, sin embargo y por el momento se encuentra con una matriz de 4x4, en las escalas de probabilidad impacto, la cual es una herramienta cualitativa de valoración de riesgo que surge de los talleres llevados a cabo con las distintas áreas, esta matriz considera el riesgo inherente y residual, una vez se logre cuantificar a través de la herramienta mencionada anteriormente se espera lograr la madurez necesaria para implementar el riesgo meta.

✓ **Respuesta al riesgo**

Debido a que la compañía ha implementado el enfoque COSO ERM como marco de referencia para control interno, tiene definidas cuatro salidas en su esquema de respuesta a los eventos identificados y valorados:

1. Eliminar,
2. Compartir,
3. Mitigar,
4. Aceptar.

Como parte de las medidas de eliminación, mediante los talleres de matrices de riesgo que imparte la jefatura (Auditoría Interna), se identifican los cuales se discuten con las gerencias de las áreas, para conocer si su probabilidad de ocurrencia e impacto si es alto se toma como opción eliminar la fuente, de ser posible mediante una evaluación de costo beneficio.

En cuanto a la medida de compartir, los mobiliarios, así como las mercaderías y las instalaciones cuentan con una póliza de seguro global contra todo riesgo, a través de la cual se mitiga el impacto económico que pudiera tener un siniestro; de igual forma, a través de los talleres se procede a sugerir controles a las áreas funcionales para mitigarlos durante este ejercicio, la compañía espera a mediano plazo que las áreas se vuelven autogestoras de riesgos, administrando de manera individual cada una de sus matrices utilizando el apoyo de la jefatura (auditoría interna).

Durante las sesiones de taller de gestión de riesgos, existe la opción de aceptar, la jefatura documenta las aceptaciones identificadas y valorados a través de cartas emitidas por la gerencia dueña del proceso donde se identificó.

✓ **Actividades de control**

La compañía cuenta con una serie de políticas contables y administrativas entre las cuales se encuentran tanto actividades preventivas, detectivas y correctivas. Las más importantes se encuentran detalladas en la sección de Procedimientos y Políticas Contables y Administrativas.

✓ **Información y comunicación**

En el aspecto de Información y comunicación, la compañía envía una notificación de todas las políticas y procedimientos que la gerencia de procesos actualiza o establece, esto es enviado a las gerencias de cada departamento para que estos hagan del conocimiento de sus subalternos las disposiciones de dicha política, se puede acceder a estas políticas a través del portal de una intranet diseñada únicamente para los colaboradores de Comerciantes Diversos, S.A. de C.V.

Adicional, la compañía mantiene a disposición de los colaboradores, una línea ética anónima, a través de la cual pueden acceder para hacer denuncias de actuaciones contra las políticas o acciones fuera del marco de lo moralmente aceptable y llevada a cabo.

✓ **Monitoreo**

El ERM es monitoreado por la Gerencia de Auditoría Interna y Administración de Riesgos de forma constante, así como también efectúa evaluaciones separadas para las actividades correspondientes a cada una de las áreas funcionales que componen la compañía.

ii. Entendimiento de procesos clave relativos a la preparación de estados financieros**R 1**

Empresa:
Comerciantes Diversos, s.a.

RECORRIDO 1

Periodo: del 1 de enero al 31 de diciembre 2016
Proceso: Cuenta por cobrar e Ingresos
Sub proceso: Ventas de Contado, Crédito
Inicio: Una posible venta se genera desde el momento en que el futuro cliente se hace presente a la tienda, visualiza el producto, durante la elección obtiene ayuda y asesoría del vendedor (primer paso), el cual busca orientarlo, en el momento en que el cliente decide adquirir el producto se le informa al vendedor y así este facilita la llegada del bien a caja, tiempo en el cual coloca sticker o identificación personal como empleado, para notificar a quien será reconocida la comisión por venta de dicho bien.
Registro: Este paso es de suma importancia, ya que desde el punto de venta (P.O.S., caja registradora), el cajero se encarga de registrar la venta, todo este proceso es de carácter ilustrativo para el empleado al momento de ingresar los datos, completando caracteres y ventanas emergentes que llenen campos dentro del software, dicho proceso es de utilidad para la elección de cuentas que se van utilizando, entre las cuales se encuentran clasificadas como forma de pago (caja general), crédito (tarjeta cliente almacén, tarjetas externas), ventas exentas de impuestos o generadoras del mismo, etc. Posteriormente durante la noche (horas no laborales), el sistema (RESA) se encarga de recopilar esa información de todas las tiendas generando así la “partida de venta suc. xx” para cada tienda.
Reconocimiento: Al momento de haber recolectado todas las partidas de venta por cada sucursal, se traslada toda esa información digital y física (ticket, facturas) al área de Auditoría de venta la cuál es la encargada de aplicar controles como revisión, recalcule, saldos de partidas, entre otros; donde el personal hace uso de controles manuales por ejemplo sumatoria ticket o facturas de ventas al contado comparándolo con el monto reflejado en la partida, y así con cada clasificación que se tenga; cuando ya está realizada toda esa revisión y siendo efectivo el control de dichos proceso se prosigue a reconocer la partida en el libro diario.
Reporte: 1. Partida consolidada de ingresos s/RESA (POS-RESA-GL) 2. Reporte de formas de pago por terminal 3. Reporte de antigüedad de Cuentas por Cobrar

Elaboró: _____

Revisó: _____

RECORRIDO 2**R 2**

Empresa: Comerciantes Diversos, s.a.
Periodo: del 1 de enero al 31 de diciembre 2016
Proceso: Cuentas por pagar y Gastos
Sub proceso: Gastos, Inventarios, PPE
Inicio:

Se observa la necesidad del artículo para la compañía, luego de eso se elabora el documento de “términos de referencia” el cual consta de una clasificación y autorización previa para poder generar la orden de compra ejemplo:

“Compras hasta \$100 autoriza Jefe de departamento
Compras hasta \$1000 autoriza Gerente
Compras hasta \$5000 autoriza Torre de control”

Este último valora la necesidad del artículo, la demanda que este posea y el beneficio que conlleva a la compañía.

Cuando se obtiene la autorización se puede elaborar la orden de compra, con la que se realiza la transacción y se recibe el documento legal: Crédito Fiscal, Factura, Factura Extranjero (invoice)

Registro:

Al momento de recibir el documento tributario se prosigue al registro, en el sistema AP (módulo de cuentas por pagar) se digitan documento por documento en la cuenta correspondiente que pueden ser: Gasto (por operación), Activo (inventario, PPE).

Reconocimiento:

Cuando está ingresado ya en la base de datos todas las facturas, ccf, etc. se elabora la interfaz, que se refiere al traslado de información de un módulo a otro, y es ahí donde se crean las partidas al libro diario mayor.

El sistema de control que tiene este proceso es al momento que el departamento de Tesorería debe cancelar sus cuentas por pagar, donde se revisa cada documento físico contra la AP, y eso genera la confianza que si aparecerá la deuda y por lo tanto permitirá efectuar el pago de la misma.

Reporte:

1. Reporte de Antigüedad de Cuentas por Pagar
2. Conciliación de CxP (Auxiliar de Cuentas por Pagar)

Elaboró: _____

Revisó: _____

RECORRIDO 3**R 3**

Empresa: Comerciantes Diversos, s.a.
Periodo: del 1 de enero al 31 de diciembre 2016
Proceso: Costos
Sub proceso: Importación de mercadería del exterior
Inicio: Los compradores definen de acuerdo con el plan de compras aprobado en conjunto con los asistentes de compras, la mercadería a comprar a un proveedor "X", elabora la orden de compra en la plantilla definida y procede a trasladarla al departamento de digitación para que esta sea cargada al sistema RMS.
Registro: Cuando la orden de compra es digitada en RMS, de forma nocturna el sistema a través de un batch recopila las órdenes de compra correspondientes y realiza el registro contable de forma automática en la cuenta de "mercadería en tránsito", esto genera un número de retaceo automático el cual llega al día siguiente de generado al departamento de importaciones.
Procesamiento: El departamento de importaciones y el departamento de tráfico son los encargados de monitorear el ingreso de la mercadería en los tiempos definidos de acuerdo al plan de recibos (parte del plan de compras), esto con el objetivo de generar las ventas esperadas con la rentabilidad definida, para estos efectos de esto, tráfico se encarga de monitorear con apoyo del agente de carga el tránsito de la mercadería desde frontera de salida hasta frontera de entrada (dependiendo del INCOTERM con el cual se haya pactado la compra), mientras que importaciones es el encargado de que una vez la mercadería este en aduana de destino, realizar toda la papelería necesaria para poner esa mercadería en las bodegas de la compañía, adicional son los encargados de alimentar a nivel contable el retaceo con toda la documentación soporte adicional (pago de fletes, seguros, almacenaje, DAI y otros importes en los cuales se incurra directamente vinculados con la importación de la mercadería).
Reconocimiento: Una vez la mercadería ha ingresado al territorio destino y esta ha sido nacionalizada, importaciones procede a hacer la liquidación del retaceo con la póliza de importación pagada, esto da paso a que el importe de la mercadería salga de la cuenta mercadería en tránsito pero en conjunto con todos los gastos adicionales registrados, la importación pasa a la cuenta "mercadería para la venta", en este momento la mercadería ya forma parte del inventario que puede ser trasladado a los diferentes puntos de venta.
Reporte: Integración de mercadería en tránsito. Retaceos liquidados.

Elaboró: _____

Revisó: _____

iii. Cuestionario de control interno

Ambiente de control				
		¿Existente? (S/N)	¿Funcionando?(Y/N)	Conclusión
1. ¿Existe un área encargada de validar las transacciones de ingresos registrados por la compañía?		Si	Si	El departamento de auditoría de ventas es el encargado de validar todos los ingresos facturados en los POS de las tiendas y ejecuta de forma adecuada su función.
Evidencia	Descripción de deficiencia de control identificada (Si aplica)	Evaluación de la severidad de las deficiencias del control interno identificado.		Deficiencias de control interno identificadas en otros componentes relacionados a la identificada.
		¿La deficiencia de CI identificada es significativa? (S/N)	Controles compensatorios (Si aplica)	
Ver Sub proceso: Ventas de contado y Crédito. Ref. R1	No se identificaron deficiencias de control	N/A	N/A	N/A
		¿Existente? (S/N)	¿Funcionando?(Y/N)	Conclusión
2. Con relación a las devoluciones sobre ventas, ¿existen niveles de autorizaciones para procesar dicha devolución?		Si	Si	El jefe de departamento es el encargado de aprobar la devolución correspondiente, de la muestra revisada, concluimos que las devoluciones se encuentran apropiadamente aprobadas.
Evidencia	Descripción de deficiencia de control identificada (Si aplica)	Evaluación de la severidad de las deficiencias del control interno identificado.		Deficiencias de control interno identificadas en otros componentes relacionados a la identificada.
		¿La deficiencia de CI identificada es significativa? (S/N)	Controles compensatorios (Si aplica)	
Ver Sub proceso: Ventas de contado y Crédito.	No se identificaron deficiencias de control	N/A	N/A	N/A

Ref. R1				
		¿Existente? (S/N)	¿Funcionando?(Y/N)	Conclusión
3. ¿La administración responsabiliza y hace énfasis a sus colaboradores del cumplimiento de las políticas y el control interno con relación al proceso de devoluciones?		Si	Si	El incumplimiento de dicha política es evaluado en la medición anual de desempeño de colaboradores.
Evidencia	Descripción de deficiencia de control identificada (Si aplica)	Evaluación de la severidad de las deficiencias del control interno identificado.		Deficiencias de control interno identificadas en otros componentes relacionados a la identificada.
		¿La deficiencia de CI identificada es significativa? (S/N)	Controles compensatorios (Si aplica)	
Ver i. Estudio de componentes de control interno Ambiente de control.	No se identificaron deficiencias de control	N/A	N/A	N/A
Definición de objetivos				
		¿Existente? (S/N)	¿Funcionando?(Y/N)	Conclusión
1. ¿La compañía cuenta con métricas de medición clara sobre los objetivos del cumplimiento del presupuesto de ventas?		Si	Si	Mensualmente el director de operaciones revisa los desempeños de cada país, adicional a ello, las tiendas reportan su desempeño al gerente de país.
Evidencia	Descripción de deficiencia de control identificada (Si aplica)	Evaluación de la severidad de las deficiencias del control interno identificado.		Deficiencias de control interno identificadas en otros componentes relacionados a la identificada.
		¿La deficiencia de CI identificada es significativa? (S/N)	Controles compensatorios (Si aplica)	
Ver i. Estudio de componentes de control interno Definición de objetivos.	No se identificaron deficiencias de control	N/A	N/A	N/A
		¿Existente? (S/N)	¿Funcionando?(Y/N)	Conclusión

2. ¿La administración se asegura que los colaboradores se sientan identificados con los objetivos del presupuesto de ventas de la organización?		Si	Si	En tiendas de manera particular se manejan los indicadores de ticket promedio, el cual es el valor promedio de venta por cliente realizada en un periodo de tiempo, estos son reportados al gerente de tienda y a su vez al gerente de país para que este los presente mensualmente al director de operaciones.
Evidencia	Descripción de deficiencia de control identificada (Si aplica)	Evaluación de la severidad de las deficiencias del control interno identificado.		Deficiencias de control interno identificadas en otros componentes relacionados a la identificada.
		¿La deficiencia de CI identificada es significativa? (S/N)	Controles compensatorios (Si aplica)	
Ver i. Estudio de componentes de control interno Definición de objetivos.	No se identificaron deficiencias de control	N/A	N/A	N/A
Identificación de eventos				
		¿Existente? (S/N)	¿Funcionando?(Y/N)	Conclusión
1. ¿La organización cuenta con un departamento de riesgos?		Si	Si	La compañía cuenta con un departamento de Auditoría Interna, dentro del cuál hay una dependencia de Administradora de riesgos, esta es la encargada de evaluar los riesgos a nivel de compañía.
Evidencia	Descripción de deficiencia de control identificada (Si aplica)	Evaluación de la severidad de las deficiencias del control interno identificado.		Deficiencias de control interno identificadas en otros componentes relacionados a la identificada.
		¿La deficiencia de CI identificada es significativa? (S/N)	Controles compensatorios (Si aplica)	

Ver b) Conocimiento del cliente y su entorno Estructura Organizativa.	No se identificaron deficiencias de control	N/A	N/A	N/A
		¿Existente? (S/N)	¿Funcionando?(Y/N)	Conclusión
2. ¿El departamento de riesgos prepara matrices de riesgo por área funcional y realiza actualizaciones proactivamente de las mismas?		Si	Si	Se identificó el desarrollo de matrices de riesgos las cuales son evaluadas anualmente con el objetivo de realizar actualizaciones.
Evidencia	Descripción de deficiencia de control identificada (Si aplica)	Evaluación de la severidad de las deficiencias del control interno identificado.		Deficiencias de control interno identificadas en otros componentes relacionados a la identificada.
		¿La deficiencia de CI identificada es significativa? (S/N)	Controles compensatorios (Si aplica)	
Ver b) Conocimiento del cliente y su entorno Estructura Organizativa.	No se identificaron deficiencias de control	N/A	N/A	N/A
Evaluación de riesgos				
		¿Existente? (S/N)	¿Funcionando?(Y/N)	Conclusión
1. ¿Los riesgos identificados en cuentas de resultado se encuentran impactan directamente en los objetivos de la compañía?		Si	Si	Se identifican que los riesgos están relacionados a un proceso de la compañía y estos a su vez tienen identificados controles que los mitigan.
Evidencia	Descripción de deficiencia de control identificada (Si aplica)	Evaluación de la severidad de las deficiencias del control interno identificado.		Deficiencias de control interno identificadas en otros componentes relacionados a la identificada.
		¿La deficiencia de CI identificada es significativa? (S/N)	Controles compensatorios (Si aplica)	

Ver Descripción de la metodología para elaboración de matriz de riesgos ii. Matriz de riesgos	No se identificaron deficiencias de control	N/A	N/A	N/A
		¿Existente? (S/N)	¿Funcionando?(Y/N)	Conclusión
2. ¿Las áreas funcionales de la compañía participan activamente en el proceso de identificación y valoración de los riesgos relativos a las cuentas de resultado?		Si	Si	Las áreas relacionadas con los controles de cuentas de resultado como lo son auditoría de ventas y gerencias de tienda apoyan con la implementación de controles, así como también tesorería por la parte de gastos.
Evidencia	Descripción de deficiencia de control identificada (Si aplica)	Evaluación de la severidad de las deficiencias del control interno identificado.		Deficiencias de control interno identificadas en otros componentes relacionados a la identificada.
		¿La deficiencia de CI identificada es significativa? (S/N)	Controles compensatorios (Si aplica)	
Ver Descripción de la metodología para elaboración de matriz de riesgos ii. Matriz de riesgos	No se identificaron deficiencias de control	N/A	N/A	N/A
Evaluación de componente – Respuesta del riesgo				
		¿Existente? (S/N)	¿Funcionando?(Y/N)	Conclusión
1. En dado caso se dé una situación que afecte la continuidad de ventas por temas tecnológicos, ¿se identificó un protocolo a seguir?		Si	Si	Existe un equipo de reacción a nivel de cada tienda con el objetivo de en el caso darse una situación que imposibilite la operación, este comunique al servidor de emergencia para levantar operaciones.
Evidencia	Descripción de deficiencia de control identificada (Si aplica)	Evaluación de la severidad de las deficiencias del control interno identificado.		Deficiencias de control interno identificadas en otros componentes

		¿La deficiencia de CI identificada es significativa? (S/N)	Controles compensatorios (Si aplica)	relacionados a la identificada.
Ver Descripción de la metodología para elaboración de matriz de riesgos ii. Matriz de riesgos	No se identificaron deficiencias de control	N/A	N/A	N/A
		¿Existente? (S/N)	¿Funcionando?(Y/N)	Conclusión
2. Cuando existen problemas que no pueden ser resueltos con relación a la facturación de ingresos en tienda, ¿Existe un mecanismo para suplir la necesidad de facturar?		Si	Si	Existe un mecanismo de facturas manuales en piso de ventas para poder seguir facturando incluso sin contar con sistema para facturar.
Evidencia	Descripción de deficiencia de control identificada (Si aplica)	Evaluación de la severidad de las deficiencias del control interno identificado.		Deficiencias de control interno identificadas en otros componentes relacionados a la identificada.
		¿La deficiencia de CI identificada es significativa? (S/N)	Controles compensatorios (Si aplica)	
Ver Descripción de la metodología para elaboración de matriz de riesgos ii. Matriz de riesgos	No se identificaron deficiencias de control	N/A	N/A	N/A
Evaluación de componente – Actividades de Control				
		¿Existente? (S/N)	¿Funcionando?(Y/N)	Conclusión
1. ¿La compañía cuenta con controles a nivel de las erogaciones de efectivo relacionados a los gastos en los cuales incurre?		Si	Si	La compañía cuenta con niveles de autorización en los gastos en los que incurre con el objetivo que los pagos erogados cuenten con autorizaciones correspondientes, estas se encuentran a nivel de la banca en línea, y en el caso de los cheques se deja a nivel de firmas.

Evidencia	Descripción de deficiencia de control identificada (Si aplica)	Evaluación de la severidad de las deficiencias del control interno identificado.		Deficiencias de control interno identificadas en otros componentes relacionados a la identificada.
		¿La deficiencia de CI identificada es significativa? (S/N)	Controles compensatorios (Si aplica)	
Ver sub proceso: Gastos, Inventario, PPE. Ref. R2	No se identificaron deficiencias de control	N/A	N/A	N/A
		¿Existente? (S/N)	¿Funcionando?(Y/N)	Conclusión
2. ¿La organización despliega actividades de control a través de políticas que establecen el deber ser para las cuentas de resultado?		Si	Si	La compañía cuenta con diferentes controles relacionados a las cuentas de resultado las cuales se identificaron en los recorridos de procesos y estos a su vez en la matriz de riesgos.
Evidencia	Descripción de deficiencia de control identificada (Si aplica)	Evaluación de la severidad de las deficiencias del control interno identificado.		Deficiencias de control interno identificadas en otros componentes relacionados a la identificada.
		¿La deficiencia de CI identificada es significativa? (S/N)	Controles compensatorios (Si aplica)	
Ver Sub proceso: Ventas de contado y Crédito. Ref. R1 Ver sub proceso: Gastos, Inventario, PPE. Ref. R2 Ver sub proceso: Costos. Ref. R3	No aplica	N/A	N/A	N/A
Evaluación de componente – Información y comunicación				
		¿Existente? (S/N)	¿Funcionando?(Y/N)	Conclusión

1. Para cada proceso de ingresos o de gastos, ¿Cuenta la compañía con reportes que faciliten las labores de análisis de información?		Si	Si	La compañía cuenta con diversos informes como son el reporte de antigüedad de cuentas por pagar (para los gastos) y el reporte de formas de pago por terminal (para los ingresos).
Evidencia	Descripción de deficiencia de control identificada (Si aplica)	Evaluación de la severidad de las deficiencias del control interno identificado.		Deficiencias de control interno identificadas en otros componentes relacionados a la identificada.
		¿La deficiencia de CI identificada es significativa? (S/N)	Controles compensatorios (Si aplica)	
Ver Sub proceso: Ventas de contado y Crédito. Ref. R1 Ver sub proceso: Gastos, Inventario, PPE. Ref. R2	No se identificaron deficiencias de control	N/A	N/A	N/A
		¿Existente? (S/N)	¿Funcionando?(Y/N)	Conclusión
2. La organización comunica de forma interna información relativa a las responsabilidades y objetivos del control interno relativo a las cuentas de resultado.		Si	Si	La compañía cuenta con una gerencia de procesos la cual es la encargada de informar cambios en los procesos (y controles asociados) por medio de una cuenta institucional a auditoría de ventas y gerencia de tienda (para el caso de ventas y devoluciones), tesorería (para el caso de los pagos).
Evidencia	Descripción de deficiencia de control identificada (Si aplica)	Evaluación de la severidad de las deficiencias del control interno identificado.		Deficiencias de control interno identificadas en otros componentes relacionados a la identificada.
		¿La deficiencia de CI identificada es significativa? (S/N)	Controles compensatorios (Si aplica)	

Ver i. Estudio de componentes de control interno Información y comunicación.	No se identificaron deficiencias de control	N/A	N/A	N/A
Evaluación de componente – Monitoreo				
		¿Existente? (S/N)	¿Funcionando?(Y/N)	Conclusión
1. ¿La organización realiza evaluaciones ya sea internas o realizadas por algún externo sobre si los componentes de control interno relacionados a las cuentas de resultado en general se encuentran funcionando adecuadamente?		Si	Si	Auditoría Interna está en constante evaluación en conjunto con la administración de riesgos, de igual forma auditoría externa evalúa los controles vinculados con las cuentas de resultado en la ejecución de su auditoría.
Evidencia	Descripción de deficiencia de control identificada (Si aplica)	Evaluación de la severidad de las deficiencias del control interno identificado.		Deficiencias de control interno identificadas en otros componentes relacionados a la identificada.
		¿La deficiencia de CI identificada es significativa? (S/N)	Controles compensatorios (Si aplica)	
Ver b) Conocimiento del cliente y su entorno Estructura Organizativa.	No se identificaron deficiencias de control	N/A	N/A	N/A
		¿Existente? (S/N)	¿Funcionando?(Y/N)	Conclusión
2. ¿La organización evalúa y comunica las deficiencias de control interno relacionadas con cuentas de resultado identificadas en los tiempos apropiados a aquellas partes vinculadas a tomar acciones correctivas, incluyendo la alta administración y la junta directiva como tal cuando corresponda?		Si	Si	Cuando en las evaluaciones respecto a devoluciones y a los pagos realizados, se encuentran deficiencias, estas son notificadas por medio de informe de auditoría a los dueños de los procesos para que tomen acciones correctivas.
Evidencia	Descripción de deficiencia de control	Evaluación de la severidad de las deficiencias		Deficiencias de control interno

	identificada (Si aplica)	del control interno identificado.		identificadas en otros componentes relacionados a la identificada.
		¿La deficiencia de CI identificada es significativa? (S/N)	Controles compensatorios (Si aplica)	
Ver b) Conocimiento del cliente y su entorno Estructura Organizativa.	No se identificaron deficiencias de control	N/A	N/A	N/A

Elaboró: MAO

Revisó: MEA

iv. Evaluación de controles identificados

CI 1

INGRESOS

Empresa:	Comerciantes Diversos, S.A.
Auditoría:	01 de enero al 31 de diciembre de 2016
Objetivo:	Evaluar el diseño e implementación de los controles ejecutados alrededor del ciclo de la compañía
Papel de Trabajo:	Evaluación de Control de Ingresos

Procedimiento:

1. Se preparó el universo de auditoría con el objetivo de determinar la muestra, la cual estaba compuesta por todos los días que la tienda operó durante el año multiplicado por las sucursales.
2. Se procedió a determinar la muestra con base a la selección establecida para evaluación de controles.
3. Se procedió a evaluar los ingresos según POS, según RESA, y los registros GL (contabilidad), de existir excepciones, se investigaran las diferencias.
4. Se concluyó sobre la efectividad del control evaluado

Conclusión

De acuerdo al procedimiento de auditoría realizado, concluimos que el control relativo a los ingresos se encuentra apropiadamente y se encuentra operando eficazmente para el período evaluado.

N°	Día	Sucursal	Ingresos según POS	Ingresos según RESA	Ingresos según GL	Diferencias POS vs RESA	Diferencias RESA vs GL	Comentarios diferencias
1	03/01/2017	Galerías	\$ 42,658.12	\$ 42,658.12	\$ 42,658.12	\$ -	\$ -	
2	15/05/2017	Metrocentro	\$ 39,874.36	\$ 39,875.15	\$ 39,875.15	\$ (0.79)	\$ -	Los ingresos reconocidos de mas según RESA, fueron los que se aplicaron de menos el día anterior
3	20/01/2017	La Gran Vía	\$ 44,986.75	\$ 44,986.75	\$ 44,986.75	\$ -	\$ -	
4	01/02/2017	San Miguel	\$ 35,487.15	\$ 35,487.15	\$ 35,487.15	\$ -	\$ -	
5	23/02/2017	Santa Ana	\$ 34,987.65	\$ 34,987.75	\$ 34,987.75	\$ (0.10)	\$ -	Los ingresos reconocidos de mas según RESA, fueron los que se aplicaron de menos el día anterior
6	25/02/2017	Plaza Mundo	\$ 38,654.78	\$ 38,654.78	\$ 38,654.78	\$ -	\$ -	
7	07/03/2017	Galerías	\$ 41,587.14	\$ 41,587.14	\$ 41,587.14	\$ -	\$ -	
8	22/03/2017	Metrocentro	\$ 40,258.11	\$ 40,259.75	\$ 40,259.75	\$ (1.64)	\$ -	Los ingresos reconocidos de mas según RESA, fueron los que se aplicaron de menos el día anterior
9	02/04/2017	La Gran Vía	\$ 45,214.85	\$ 45,214.85	\$ 45,214.85	\$ -	\$ -	
10	12/04/2017	San Miguel	\$ 32,147.85	\$ 32,147.85	\$ 32,147.85	\$ -	\$ -	
11	29/04/2017	Santa Ana	\$ 31,478.14	\$ 31,478.14	\$ 31,478.14	\$ -	\$ -	
12	09/05/2017	Plaza Mundo	\$ 34,963.58	\$ 34,963.58	\$ 34,963.58	\$ -	\$ -	
13	14/05/2017	Galerías	\$ 40,145.87	\$ 40,145.87	\$ 40,145.87	\$ -	\$ -	

14	31/05/2017	Metrocentro	\$ 37,147.96	\$ 37,146.00	\$ 37,146.00	\$ 1.96	\$ -	Los ingresos reconocidos este día generan una diferencia, ya que son los dejados de aplicar el día anterior
15	03/06/2017	La Gran Vía	\$ 42,369.47	\$ 42,369.47	\$ 42,369.47	\$ -	\$ -	
16	11/06/2017	San Miguel	\$ 30,857.68	\$ 30,857.68	\$ 30,857.68	\$ -	\$ -	
17	21/06/2017	Santa Ana	\$ 29,741.36	\$ 29,741.00	\$ 29,741.00	\$ 0.36	\$ -	Los ingresos reconocidos este día generan una diferencia, ya que son los dejados de aplicar el día anterior
18	28/06/2017	Plaza Mundo	\$ 37,458.36	\$ 37,458.36	\$ 37,458.36	\$ -	\$ -	
19	01/07/2017	Galerías	\$ 40,365.75	\$ 40,365.75	\$ 40,365.75	\$ -	\$ -	
20	09/07/2017	Metrocentro	\$ 35,114.98	\$ 35,114.98	\$ 35,114.98	\$ -	\$ -	
21	14/07/2017	La Gran Vía	\$ 41,968.74	\$ 41,968.74	\$ 41,968.74	\$ -	\$ -	
22	14/07/2017	San Miguel	\$ 28,458.45	\$ 28,458.45	\$ 28,458.45	\$ -	\$ -	
23	23/07/2017	Santa Ana	\$ 27,963.74	\$ 27,963.74	\$ 27,963.74	\$ -	\$ -	
24	29/07/2017	Plaza Mundo	\$ 38,785.75	\$ 38,785.75	\$ 38,785.75	\$ -	\$ -	
25	31/07/2017	Galerías	\$ 36,321.78	\$ 36,321.78	\$ 36,321.78	\$ -	\$ -	

Marca de auditoría:

- △ Universo determinado por el auditor para determinación de muestra
- ¥ Información proveniente de la lectura de las cajas
- € Información evaluada por el personal de auditoría de ventas
- ∫ Información registrada en contabilidad

CI 1

Elaboró: _____

Revisó: _____

Empresa: Comerciantes Diversos, S.A.
Auditoría: 01 de enero al 31 de diciembre de 2016
Objetivo: Evaluar el diseño e implementación de los controles ejecutados alrededor de las devoluciones realizadas por clientes.
Papel de Trabajo: Evaluación de Controles de Devoluciones

Procedimiento:

1. Se solicitó un reporte de las devoluciones realizadas por sucursal que contuviera los siguientes campos:
 - Fecha
 - Sucursal
 - Códigos artículos devueltos,
 - Importe de los artículos devueltos
 - Cajero que proceso,
 - Persona que autorizo
2. Se procedió a determinar la muestra con base a la selección establecida para evaluación de controles.
3. Se solicitaron los tickets físicos correspondientes a las devoluciones,
4. Se verificaron los siguientes atributos en la muestra indicada:
 - a. El ticket contaba con firma del cliente y sello de tienda,
 - b. Los artículos devueltos se encontraban dentro del plazo establecido por la política,
 - c. La autorización para devolución fue efectuada por el jefe de departamento,
 - d. El total de devoluciones para ese día y la sucursal seleccionada según la partida contable, incluye el ticket seleccionado.
5. Se concluyó sobre la efectividad del control evaluado.

Conclusión:

De acuerdo al procedimiento de auditoría realizado concluimos que el control relativo a las devoluciones se encuentra diseñado apropiadamente y se encuentra operando eficazmente para el período evaluado.

N°	Día	Sucursal	Artículo	Descripción de Artículo	Monto Artículo	a	b	c	d	Comentarios
1	03/01/2017	Galerías	528574	Camisa polo	\$ 60.00	✓	✓	✓	✓	
2	15/05/2017	Metrocentro	698547	Zapatos	\$ 79.99	✓	✓	✓	✓	
3	20/01/2017	La Gran Vía	741258	Chamarra	\$ 35.50	✓	✓	✓	✓	
4	01/02/2017	San Miguel	963258	Blusa materna	\$ 22.00	✓	✓	✓	✓	
5	23/02/2017	Santa Ana	874569	Short / niño	\$ 12.00	✓	✓	✓	✓	
6	25/02/2017	Plaza Mundo	644125	Camisa polo	\$ 55.00	✓	✓	✓	✓	
7	07/03/2017	Galerías	963227	Zapato/dama	\$ 65.00	✓	✓	✓	✓	
8	22/03/2017	Metrocentro	987444	Blusa / juvenil	\$ 15.99	✓	✓	✓	✓	
9	02/04/2017	La Gran Vía	632563	Suéter/ juvenil	\$ 23.99	✓	✓	✓	✓	
10	12/04/2017	San Miguel	214555	Pantalón/adulto	\$ 38.99	✓	✓	✓	✓	
11	29/04/2017	Santa Ana	874555	Zapato/dama	\$ 47.00	✓	✓	✓	✓	
12	09/05/2017	Plaza Mundo	986554	Joyería	\$ 8.00	✓	✓	✓	✓	
13	14/05/2017	Galerías	258745	Zapatos	\$ 74.75	✓	✓	✓	✓	
14	31/05/2017	Metrocentro	698741	Traje de baño/ niña	\$ 18.50	✓	✓	✓	✓	
15	03/06/2017	La Gran Vía	632589	Joyería	\$ 36.45	✓	✓	✓	✓	
16	11/06/2017	San Miguel	542187	Calzoneta color	\$ 7.00	✓	✓	✓	✓	
17	21/06/2017	Santa Ana	546598	Zapatos	\$ 25.00	✓	✓	✓	✓	
18	28/06/2017	Plaza Mundo	325487	Falda/juvenil	\$ 12.45	✓	✓	✓	✓	
19	01/07/2017	Galerías	122784	Traje de baño/ niño	\$ 15.99	✓	✓	✓	✓	
20	09/07/2017	Metrocentro	221144	Suéter/ dama	\$ 18.00	✓	✓	✓	✓	
21	14/07/2017	La Gran Vía	875496	Joyería	\$ 22.00	✓	✓	✓	✓	
22	14/07/2017	San Miguel	235689	Zapato/niña	\$ 18.00	✓	✓	✓	✓	
23	23/07/2017	Santa Ana	258574	Juguete/0-3 años	\$ 10.99	✓	✓	✓	✓	
24	29/07/2017	Plaza Mundo	695847	Zapato/dama	\$ 35.99	✓	✓	✓	✓	
25	31/07/2017	Galerías	251478	Joyería	\$ 15.99	✓	✓	✓	✓	

Realizado por: JMM

Revisado por: MAO

Marca de auditoría:

△

€

Información obtenida de la documentación física de devoluciones solicitada.

Atributos evaluados por auditoría

GASTOS**CG 1**

- Empresa:** Comerciantes Diversos, S.A.
- Auditoría:** 01 de enero al 31 de diciembre de 2016
- Objetivo:** Evaluar el diseño e implementación de los controles ejecutados alrededor de los pagos realizados por la compañía.
- Papel de Trabajo:** Evaluación de controles de cuentas por pagar/gastos

Procedimiento:

1. Se solicitó un reporte de pagos realizados por la compañía para el periodo sobre el cual se evaluarán los controles, dicho reporte debería contener los siguientes campos,

- N° de documento bancario
- Fecha de documento
- Banco que realizó el pago
- Proveedor
- Documento soporte con sus generales
- Autorización.

2. Se procedió a determinar la muestra con base a la selección establecida para evaluación de controles.

3. Se solicitaron los documentos físicos correspondientes a los pagos y a los documentos de soporte de estos

4. Se verificaron los siguientes atributos en la muestra indicada:

- a. El monto desembolsado corresponde al documento soporte,
- b. El pago se encuentra autorizado por el personal correspondiente,
- c. El pago se encuentra emitido a la persona o empresa que presto el servicio o entrego el bien,
- d. El gasto y la cuenta por pagar se encuentra registrado de forma apropiada conforme a los documentos de soporte.

5. Se concluyó sobre la efectividad del control evaluado.

Conclusión:

De acuerdo al procedimiento de auditoría realizado concluimos que el control relativo a los pagos se encuentra diseñado apropiadamente y se encuentra operando eficazmente para el periodo evaluado.

Nº	Nº Doc. Bancario	Banco	Fecha de Pago	Proveedor	Nº doc. Proveedor	a	b	c	d	Comentarios
1	180918	Banco Azul	30/12/2016	Noritex, S.A	852	✓	✓	✓	✓	
2	290804	Banco Cuscatlán	25/09/2016	Cosméticos y Perfumes, S.A.	741	✓	✓	✓	✓	
3	280928	Banco Cuscatlán	14/06/2016	Whirlpool El Salvador, S.A.	6547	✓	✓	✓	✓	
4	308483	Banco Agrícola	31/10/2016	Sony Latin América Corp. Ltda.	9875	✓	✓	✓	✓	
5	280230	Banco Cuscatlán	12/07/2016	Sony Latin América Corp. Ltda.	32147	✓	✓	✓	✓	
6	433879	Banco Davivienda	14/07/2016	Whirlpool El Salvador, S.A.	9632	✓	✓	✓	✓	
7	289202	Banco Cuscatlán	21/09/2016	Cosméticos y Perfumes, S.A.	14	✓	✓	✓	✓	
8	282890	Banco Cuscatlán	31/08/2016	Cosméticos y Perfumes, S.A.	7412	✓	✓	✓	✓	
9	298380	Banco Cuscatlán	15/08/2016	Consultoría en sistemas, S.A. de C.V.	9632	✓	✓	✓	✓	
10	302920	Banco Agrícola	14/08/2016	Sony Latin América Corp. Ltda.	8529	✓	✓	✓	✓	
11	390384	Banco Agrícola	21/08/2016	Cisco Corp. Ltda.	74698	✓	✓	✓	✓	
12	384907	Banco Agrícola	04/08/2016	INTCOMEX, S.A. de C.V.	15	✓	✓	✓	✓	
13	384984	Banco Agrícola	25/11/2016	Noritex, S.A	15000	✓	✓	✓	✓	
14	384094	Banco Agrícola	22/11/2016	INTCOMEX, S.A. de C.V.	654321	✓	✓	✓	✓	
15	467463	Banco Davivienda	05/11/2016	INTCOMEX, S.A. de C.V.	12	✓	✓	✓	✓	
16	280283	Banco Cuscatlán	16/10/2016	Mabe El Salvador, S.A. de C.V.	45	✓	✓	✓	✓	
17	380928	Banco Agrícola	19/09/2016	Cisco Corp. Ltda.	78	✓	✓	✓	✓	
18	284949	Banco Cuscatlán	16/09/2016	Mabe El Salvador, S.A. de C.V.	95	✓	✓	✓	✓	
19	389290	Banco Agrícola	12/09/2016	Sony Latin América Corp. Ltda.	368	✓	✓	✓	✓	
20	289302	Banco Cuscatlán	31/07/2016	Sony Latin América Corp. Ltda.	3247	✓	✓	✓	✓	
21	489272	Banco Davivienda	25/07/2016	Cosméticos y Perfumes, S.A.	1478	✓	✓	✓	✓	
22	462721	Banco Davivienda	14/07/2016	Whirlpool El Salvador, S.A.	9871	✓	✓	✓	✓	
23	290293	Banco Cuscatlán	15/06/2016	Whirlpool El Salvador, S.A.	2587	✓	✓	✓	✓	
24	373893	Banco Agrícola	07/08/2016	Mabe El Salvador, S.A. de C.V.	65478	✓	✓	✓	✓	
25	490302	Banco Davivienda	25/07/2016	Cosméticos y Perfumes, S.A.	1258	✓	✓	✓	✓	

Realizado por: MEA

Revisado por: MAO

Marca de auditoría:

- △ Información obtenida de la documentación física de pagos solicitada.
- € Atributos evaluados por auditoría

v. Descripción de la metodología para elaboración de matriz de riesgos

La matriz de riesgo evaluada fue realizada con base a los entendimientos clave identificados en los procesos de ingresos y gastos y sus etapas de inicio, registro, procesamiento, reconocimiento y reportería relacionadas; a estos, se le adicionaron riesgos generales que existen en los registros relacionados con las cuentas de resultado en general. Para plasmar estos resultados se realizó en una matriz de 4x4 a través de una técnica cualitativa la cual es impacto vs probabilidad; cuando se refiere a matriz de 4x4, se está refiriendo a que se utilizaron 4 gradas de impacto y 4 gradas de probabilidad.

Impacto	Probabilidad
4. Critico	4. Certero
3. Alto	3. Muy probable
2. Medio	2. Probable
1. Bajo	1. Rara vez

Previo a adentrarse en la estructura de la matriz de riesgos es importante conocer algunos conceptos claves para tener un panorama general apropiado.

Riesgo: es una medida de magnitud de daños o consecuencias frente a una situación en particular.

Riesgo inherente: es el riesgo en una organización en ausencia de acciones que podrían alterar el impacto o la frecuencia de ocurrencia de un riesgo.

Control: es una acción cuidadosa que sirve como base para disminuir el impacto, la frecuencia o ambas, de un riesgo identificado previamente.

Riesgo residual: es el que resulta después que la gerencia ha implementado efectivamente acciones (controles) para mitigar el riesgo inherente.

Las combinaciones entre estas variables definirán la criticidad de los eventos identificados. La matriz fue estructurada a partir de los entendimientos y a su vez ahí se le asignó a los riesgos su probabilidad y su impacto, el método se llama cualitativo porque este obedece meramente a la percepción de los dueños de los procesos con respecto a lo identificados, la matriz se encuentra estructurada de la siguiente forma:

- i. La cuenta o el rubro que se está afectando (ingresos, gastos, etc.).
- ii. Una breve descripción.
- iii. El tipo de riesgo ¿De dónde emana?, para este aspecto se encuentran definidas 8 fuentes las cuales son reputacional, operacional, estratégico, crédito, mercado, liquidez, legal o de lavado de dinero.
- iv. El factor de riesgo que influye en la materialización, estos pueden ser: personas, procesos, tecnología o eventos externos.
- v. El objetivo del negocio que este riesgo materializado podría llegar a afectar; estos objetivos de forma específica son la perspectiva financiera, la perspectiva del cliente, el aprendizaje y desarrollo, los procesos internos y la mística empresarial y familiar.
- vi. Definición de la probabilidad,

- vii. Definición del impacto
- viii. Valorización del riesgo inherente el cual viene dado de la multiplicación de impacto vs probabilidad; tal y como se muestra en este mapa de calor.

PROBABILIDAD	Certero	4	8	12	16
	Muy Probable	3	6	9	12
	Probable	2	4	6	8
	Rara vez	1	2	3	4
		Bajo	Medio	Alto	Crítico
		IMPACTO			

Para obtener los números a multiplicar se ha asignado a cada grada de impacto y de probabilidad un número, siendo la más baja el de impacto “bajo” y de probabilidad “rara vez” resultando un número 1 y encontrándose en la esquina inferior izquierda, así como la más alta, aquel riesgo que tenga probabilidad “certera” e impacto “crítico”, resultando el número 16.

- ix. Identificación del control
- x. Responsable de ejecutar el control descrito
- xi. Valorización del control o evaluación de periodicidad (permanente, periódico, ocasional, no tiene), oportunidad (preventivo, detectivo, correctivo, no tiene). y tipo

de ejecución (automático, semiautomático, manual, no tiene); estos tres factores fueron asociados directamente a la variable probabilidad (en este caso variable dependiente), ya que, dependiendo del resultado de la caracterización de los tres factores indicados anteriormente, su probabilidad de ocurrencia se verá afectada, a continuación, se detalla la nomenclatura y distintas combinaciones.

Significado de las nomenclaturas en la matriz de riesgo:

Automatización	Oportunidad	Periodicidad
AT (Automático)	PV (preventivo)	PE (permanente)
SA (Semi automático)	DT (detectivo)	PD (periódico)
MA (manual)	CR (correctivo)	OC (ocasional)
NT (No tiene)	NT (No tiene)	NT (No tiene)

Combinaciones y puntajes:

Combinación	Definición	Puntaje
PEPVAT	Óptimo	5
PEPVSA	Óptimo	5
PEPVMA	Óptimo	5
PECRAT	Óptimo	5
PECRSA	Óptimo	5
PECRMA	Óptimo	5
PEDTAT	Muy bueno	4
PEDTSA	Muy bueno	4
PEDTMA	Muy bueno	4
PDPVAT	Muy bueno	4
PDPVSA	Muy bueno	4
PDPVMA	Muy bueno	4
PDCRAT	Bueno	3
PDCRSA	Bueno	3
PDCRMA	Bueno	3
PDDTAT	Bueno	3
PDDTSA	Bueno	3
PDDTMA	Bueno	3

OCPVAT	Regular	2
OCPVSA	Regular	2
OCPVMA	Regular	2
OCDTAT	Regular	2
OCDTSA	Regular	2
OCDTMA	Regular	2
OCCRAT	Deficiente	1
OCCRSA	Deficiente	1
OCCRMA	Deficiente	1
NTNTNT	Deficiente	1

Las combinaciones en la nomenclatura de identificación de riesgos califican a los controles desde el grado más bajo (puntuación 1) el cual indica que es un control deficiente, por ejemplo, un control que es ocasional, correctivo y manual (OCCRMA) no es un control en el cual la administración pueda confiar para mitigar los riesgos inherentes a un proceso, por lo que este tiene que complementarse con controles adicionales que aseguren la integridad de la información que emana de los procesos, por otro lado, existe un control periódico, detectivo, automático (PEDTAT) para el cual establece que es un control muy bueno, por lo que este por si solo puede mitigar o disminuir la mayoría de los riesgos inherentes identificados.

- xii. A partir de los resultados de las pruebas de controles se completa la última sección de la matriz en la cual se establece el enfoque de las pruebas, la efectividad de los controles probados y en qué etapa de la auditoría se revisará.

Es importante mencionar que no existe una sola forma de ejecutar identificación y valoración de riesgos, esta puede ser a través de análisis de capas de protección (LOPA), análisis funcional de operatividad (HAZOP), análisis modal de fallos y efectos (AMFE), análisis de sensibilidad, etc., sin embargo, estas herramientas requieren la implementación y uso asistido de modelos estocásticos y matemáticos para la cuantificación, por ello entran en la categoría de técnicas cuantitativas.

vi. Matriz de Riesgos

No.	Descripción de Riesgos					Riesgo Inherente		
	Cuenta	Descripción del Riesgo	Tipo de Riesgo	Factor de Riesgo	Objetivo de Negocio Afectado	Probabilidad	Impacto	Riesgo Inherente
R1	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos	Las transacciones de ingresos registradas por POS (Point of sale - Punto de venta) no viajan de forma íntegra a contabilidad.	Operacional	Tecnología	Perspectiva Financiera	2. Probable	3. Alto	3. Alto
R2	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos	Las transacciones de ingresos de contado no son clasificadas de forma adecuada	Operacional	Personas	Perspectiva Financiera	3. Muy probable	2. Medio	3. Alto
R3	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos	Las transacciones de ingreso de forma crédito no son clasificadas de forma adecuada.	Crédito	Personas	Perspectiva Financiera	3. Muy probable	2. Medio	3. Alto
R4	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos	Los ingresos financieros de la compañía generados por los intereses de ventas al crédito no se encuentran valuados de forma adecuada	Crédito	Tecnología	Perspectiva Financiera	1. Rara vez	3. Alto	2. Medio
R5	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos	Los ingresos no son registrados en el periodo correspondiente.	Operacional	Personas	Perspectiva Financiera	1. Rara vez	3. Alto	2. Medio

R6	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos	Fallas en los canales de ingresos para la captación de los mismos.	Operacional	Tecnología	Perspectiva Financiera	1. Rara vez	4. Crítico	2. Medio
R7	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos	Los ingresos registrados por la compañía no representan ventas reales (ocurrencia).	Operacional	Personas	Perspectiva Financiera	1. Rara vez	4. Crítico	2. Medio
R8	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos	Precios de productos para la venta con errores.	Operacional	Personas	Perspectiva Financiera	2. Probable	4. Crítico	3. Alto
R9	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos	Los descuentos son aplicados de forma arbitraria.	Operacional	Personas	Perspectiva Financiera	3. Muy probable	4. Crítico	4. Crítico
R10	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos	Devoluciones realizadas de forma ficticia.	Operacional	Personas	Perspectiva Financiera	3. Muy probable	4. Crítico	4. Crítico
R11	Gastos administrativos	Los gastos reconocidos por la administración no poseen autorización correspondiente.	Operacional	Personas	Perspectiva Financiera	2. Probable	3. Alto	3. Alto
R12	Gastos administrativos	Los gastos reconocidos no corresponden a gastos reales.	Operacional	Personas	Perspectiva Financiera	2. Probable	3. Alto	3. Alto
R13	Gastos administrativos	Los gastos no son reconocidos en el periodo sobre el que se informa	Operacional	Personas	Perspectiva Financiera	1. Rara vez	3. Alto	2. Medio

R14	Gastos por alquiler	Los arrendamientos no se encuentran clasificados de forma adecuada como operativo o financiero.	Operacional	Personas	Perspectiva Financiera	2. Probable	3. Alto	3. Alto
R15	Gastos financieros	Los importes reconocidos provenientes de las cargas financieras de los préstamos, no son reconocidos de forma exacta	Crédito	Personas	Perspectiva Financiera	2. Probable	3. Alto	3. Alto
R16	Gastos de nómina	Reintegros por correcciones de cargas de tiempo incorrectos	Operacional	Personas	Perspectiva Financiera	4. Certero	3. Alto	4. Crítico
R17	Gastos de nómina	Inflación en la nómina por pago de comisiones que no corresponden.	Operacional	Procesos	Perspectiva Financiera	4. Certero	3. Alto	4. Crítico
R18	Gastos de nómina	Importes depositados a empleados no correspondan al salario de estos.	Operacional	Personas	Perspectiva Financiera	2. Probable	2. Medio	2. Medio
R19	Gastos de nómina	Cambios de salarios los cuales no corresponden a la política definida	Operacional	Procesos	Perspectiva Financiera	3. Muy probable	3. Alto	3. Alto

	Descripción de Riesgos	Evaluación de controles					Riesgo Residual		
No.	Cuenta	Descripción del Control	Responsable del Control	Periodicidad	Oportunidad	Automatización	Probabilidad	Impacto	Riesgo Residual
R1	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos	El personal de auditoría de ventas revisa las transacciones realizadas de forma diaria por sucursal y por POS con el objetivo de verificar que la información contenida en POS sea la que se registre en GL (General Ledger o Mayor).	Auditoría de ventas	PE	DT	MA	2. Probable	3. Alto	2. Medio
R2	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos	El personal de auditoría de ventas revisa las transacciones realizadas de forma diaria por sucursal y por POS con el objetivo de verificar que la información contenida en POS sea la que se registre en GL (General Ledger o Mayor).	Auditoría de ventas	PE	DT	MA	2. Probable	2. Medio	2. Medio
R3	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos	El personal de auditoría de ventas revisa las transacciones realizadas de forma diaria por sucursal y por POS con el objetivo de verificar que la información contenida en POS sea la que se registre en GL (General Ledger o Mayor).	Auditoría de ventas	PE	DT	MA	2. Probable	2. Medio	2. Medio
R4	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos	Los intereses son calculados de forma automática de acuerdo a las características configuradas para cada tipo de producto financiero y son registradas en cada ciclo de facturación.	Administrador de Aplicación - Créditos	PD	PV	MA	1. Rara vez	3. Alto	1. Bajo
R5	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos	Los ingresos registrados en el mayor se cotejan contra el libro fiscal para efectos de corroborar que los ingresos registrados en un cierre de ejercicio fiscal sean los correspondientes.	Contador de País	PD	PV	MA	1. Rara vez	3. Alto	1. Bajo

R6	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos	El equipo de reacción traslada cualquier situación tecnológica hacia el servidor de emergencia con el objetivo de levantar operaciones	Gerente de Producción (Sistemas)	PE	CR	AT	1. Rara vez	4. Crítico	1. Bajo
R7	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos	El personal de auditoría de ventas revisa las transacciones realizadas de forma diaria por sucursal y por POS con el objetivo de verificar que la información contenida en POS sea la que se registre en GL (General Ledger o Mayor).	Auditoría de ventas	PE	DT	MA	1. Rara vez	4. Crítico	1. Bajo
R8	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos	Los cambios de precios son realizados a través de autorizaciones de los Gerentes Divisionales de Compras respectivamente.	Gerente Divisional de Compras	PE	PV	MA	2. Probable	4. Crítico	2. Medio
R9	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos	Los descuentos aprobados para una promoción son informados a través de un memorándum de tienda aprobado por compras y operaciones de tienda un día antes de la entrada en vigencia.	Gerente Divisional de Compras	PE	PV	MA	2. Probable	4. Crítico	2. Medio
R10	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos	Las devoluciones son aprobadas por el jefe del departamento correspondiente.	Jefe de Departamento	PE	PV	MA	2. Probable	4. Crítico	2. Medio
R11	Gastos administrativos	Los pagos realizados siguen el proceso de flujo de aprobación de pago de acuerdo a la política establecida.	Gerencia correspondiente	PE	PV	MA	1. Rara vez	3. Alto	1. Bajo
R12	Gastos administrativos	Los gastos viajarán en interfaz desde el módulo de cuentas por pagar, para los cual deben haber tenido previa aprobación, todas las partidas manuales deberán ser aprobadas por el contador de país.	Contador de País	PE	PV	MA	1. Rara vez	3. Alto	1. Bajo

R13	Gastos administrativos	Los gastos registrados en el mayor se cotejan contra el libro fiscal para efectos de corroborar que los gastos registrados en un cierre de ejercicio fiscal sean los correspondientes.	Contador de País	PD	PV	MA	1. Rara vez	3. Alto	1. Bajo
R14	Gastos por alquiler	Los contratos por alquiler son revisados por contabilidad previo a su registro para hacer una clasificación y distribución apropiada del importe de gastos durante el ejercicio	Contador de País	PE	PV	MA	1. Rara vez	3. Alto	1. Bajo
R15	Gastos financieros	El contador de país revisa la conciliación de préstamos a corto y mediano plazo como una de las actividades de cierre.	Contador de País	PE	PV	MA	1. Rara vez	3. Alto	1. Bajo
R16	Gastos de nómina	Política establecida de control de tiempos	Gerencia Regional de Gestión Humana	PE	PV	MA	2. Probable	3. Alto	2. Medio
R17	Gastos de nómina	Los reportes de comisiones son revisados por el jefe del departamento y pasados a gerencia de sucursal para su aprobación y que estos sean cargados en RRHH para el pago	Jefe/Gerente de sucursal	PE	DT	MA	2. Probable	3. Alto	2. Medio
R18	Gastos de nómina	El encargado de nóminas, revisa el reporte detallado de salarios quincenal y lo pasa a aprobación de la gerente de compensaciones	Encargado de Nóminas y Gerente de Compensaciones	PE	DT	MA	2. Probable	2. Medio	1. Bajo
R19	Gastos de nómina	Política definida para ajustes salariales que controle motivos de cambios salariales	Director Corporativo de RRHH	PE	PV	MA	2. Probable	3. Alto	2. Medio

No.	Descripción de Riesgos		Enfoque	Efectividad de los controles evaluados	Periodo de evaluación
	Cuenta				
R1	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos		Controles/Sustantivo	Efectivo	Intermedio y Cierre
R2	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos		Controles/Sustantivo	Efectivo	Intermedio y Cierre
R3	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos		Controles/Sustantivo	Efectivo	Intermedio y Cierre
R4	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos		Controles/Sustantivo	Efectivo	Intermedio y Cierre
R5	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos		Controles/Sustantivo	Efectivo	Intermedio y Cierre
R6	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos		Controles/Sustantivo	Efectivo	Intermedio y Cierre
R7	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos		Controles/Sustantivo	Efectivo	Intermedio y Cierre
R8	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos		Controles/Sustantivo	Efectivo	Intermedio y Cierre
R9	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos		Controles/Sustantivo	Efectivo	Intermedio y Cierre
R10	Ingresos/Rebajas y Devoluciones sobre Ingresos		Controles/Sustantivo	Efectivo	Intermedio y Cierre
R11	Gastos administrativos		Controles/Sustantivo	Efectivo	Cierre
R12	Gastos administrativos		Controles/Sustantivo	Efectivo	Cierre
R13	Gastos administrativos		Controles/Sustantivo	Efectivo	Cierre
R14	Gastos por alquiler		Sustantivo	N/A	Cierre
R15	Gastos financieros		Sustantivo	N/A	Cierre
R16	Gastos de nómina		Sustantivo	N/A	Intermedio y Cierre
R17	Gastos de nómina		Sustantivo	N/A	Intermedio y Cierre
R18	Gastos de nómina		Sustantivo	N/A	Intermedio y Cierre
R19	Gastos de nómina		Sustantivo	N/A	Intermedio y Cierre

Elaboró: _____

Revisó: _____

vii. Matriz de aspectos legales

Regulación legal	Riesgo	Probabilidad	Impacto	Comentario
Impuesto Sobre la Renta	<ul style="list-style-type: none"> • Retenciones del impuesto no declarados. • Inclusión de Gastos que son no deducibles para el cálculo del impuesto. • No presentación de declaración de Pago a Cuenta e Impuesto 	Remotamente Probable	Bajo	
Impuesto del IVA	<ul style="list-style-type: none"> • Incumplimiento en presentación y pago del Impuesto del IVA. • Omisión de Facturación de mercadería. • No actualización de Libros del IVA. • Inadecuada aplicación de Percepciones y Retenciones del impuesto. 	Posiblemente Probable	Medio	
Legislación Municipal	No presentación de declaración anual de impuestos municipales	Remotamente probable	Bajo	
Ley de Registro de Comercio.	<ul style="list-style-type: none"> • No Renovación de marcas. • Incumplimiento en el pago de los derechos de Matricula de establecimiento y Empresa. • Renovación de matrícula a tiempo. • No inscripción de Balance General en el CNR. 	Posiblemente Probable	Medio	
Código de Comercio.	<ul style="list-style-type: none"> • Sistema Contable no autorizado. • Libros Contables no Autorizados. 	Remotamente probable	Bajo	
Código de Trabajo.	<ul style="list-style-type: none"> • No inscripción de Contratos de Trabajo en el Ministerio de Trabajo. 	Remotamente probable	Bajo	
Ley del ISSS	<ul style="list-style-type: none"> • No presentación y pago de Planillas del ISSS. • No Inscripción de nuevos empleados en el ISSS. 	Posiblemente Probable	Medio	
Ley de AFP.	<ul style="list-style-type: none"> • Empleados no afiliados a alguna Administradora de Fondos de Pensiones. • Incumplimiento en el pago de cuotas patronales y laborales. 	Posiblemente Probable	Medio	

Elaboró: _____

Revisó: _____

c. Determinación de la materialidad

Para la determinación de la materialidad global a nivel de los estados financieros se deben considerar varios supuestos, por ejemplo, la expectativa de los principales usuarios de los estados financieros (por ejemplo, si estos tienden a centrarse en el total de ingresos para un ejercicio, o en la utilidad), la naturaleza del negocio, la estructura de propiedad de la compañía y principalmente la volatilidad de la referencia (benchmark) a utilizar.

Existen criterios de uso general en la práctica profesional que a continuación se presenta; cabe mencionar que la determinación de la materialidad reposa en dos aspectos claves, el juicio profesional del auditor y la naturaleza de la compañía:

Referencia (Benchmark)	Rango sugerido
Utilidad antes de impuesto	5.0% - 10.0%
Utilidades acumuladas	3.0% - 5.0%
EBITDA	8.0% - 12.0%
Ingresos Totales	0.5% - 2.0%
Activos Totales	0.5% - 2.0%
Patrimonio	1.0% - 3.0%

Partiendo del supuesto que es primer año que se está realizando la auditoría en la empresa Comerciantes Diversos, S.A. de C.V., se indicaran las razones por las cuales no es recomendable tomar como base para la determinación, algunas de las referencias indicadas con anterioridad:

- Utilidad antes de impuesto y EBITDA: debido a que es primer año de la auditoría, la referencias que involucran la utilidad del ejercicio pueden ser volátiles, y partiendo del hecho que no se conoce como es el desempeño de la operación en la compañía durante un ejercicio completo, podría ser que surjan situaciones que conlleve a un momento avanzando de la ejecución, los alcances establecidos de los procedimientos con lo que se inició no sean suficientes para obtener evidencia suficiente y adecuada.

- Ingresos totales: debido a que es una empresa que se destaca en el sector retail; presenta una estacionalidad en las ventas durante un ejercicio contable, por ejemplo, día de las madres, inicio de temporada escolar, Black Friday (noviembre y la temporada navideña), por lo que tomar esta referencia en una etapa de planificación diferirá seguramente de las cifras sobre las cuales se emitirá una opinión al cierre del ejercicio, ya que el 30% del presupuesto de ventas se encuentra definido para los últimos dos meses del año.

Las posiciones más conservadoras para un encargo de auditoría siendo el primer año para el auditor son el capital y el total de activos; por otro lado, el caso de utilidades acumuladas dependerá si la compañía presenta este renglón dentro de sus estados financieros. A continuación se presenta la determinación de la materialidad bajo las referencias mencionadas, explicando para cada caso del porqué se utiliza o descarta según corresponda; así como también, el cálculo de la materialidad de ejecución que es el monto que se utiliza para evaluar el máximo error esperado a nivel de cuenta, para este de igual forma se utiliza rangos y en la práctica profesional por lo general estos van desde el 15% al 30% de la materialidad:

Clasificación	Saldo Final
Total Efectivo y equivalente	\$ 4,581,957.40
Total Cuentas por cobrar intercompañía	\$ 5,085,089.03
Total Cuentas por cobrar	\$ 49,138,615.27
Total Gastos pagados por anticipado	\$ 594,011.78
Total Otras cuentas por cobrar	\$ 4,882,674.68
Total Inventario	\$ 46,154,145.02
Total Impuesto diferido	\$ 466,064.27
Total Propiedad, planta y equipo	\$ 10,734,584.41
Total Inversiones	\$ 2,110,557.15
Total Intangibles	\$ 18,187,582.39
Total Transitoria Activo	\$ 2,919,369.30
	\$ 144,854,650.70

Referencia	Monto	Rango	Seleccionado	Monto determinado	Criterio
Activos Totales	\$144,854,650.70	0.5-2%	0.50%	\$ 724,273.25	Debido al monto total de activos que la compañía presenta, no parecería una posición conservadora tomar como referencia el total de activos para el periodo que se evalúa, partiendo del hecho que es primera vez que se audita.
Capital	-\$ 30,520,732.46	1-3%	1%	\$(305,207.32)	El patrimonio es la medida más conservadora ya que es una referencia que se mantiene a través del tiempo y refleja principalmente los aportes de los principales usuarios de los estados financieros, por lo que se partirá de esta para la determinación de la materialidad a nivel de saldo de cuenta.
Utilidades/Pérdidas Acumuladas	-\$ 3,639,612.15	3-5%	4%	\$(145,584.49)	El efecto neto de las utilidades acumuladas no permite de manera adecuada evaluar a través de esta referencia los estados financieros.

Materialidad determinada	\$ (305,207.32)
Materialidad de Ejecución (Error Tolerable)	\$ (61,041.46)

d. Programas de auditoría

INGRESOS

Cliente: Comerciantes Diversos, S.A. de C.V.		Auditoría al: 31 de diciembre de 2016					
Objetivo: Obtener una seguridad razonable que los importes reconocidos en el rubro de ingresos corresponde a los ingresos debidamente devengados por la compañía, para el periodo que se evaluara.							
N°	Procedimiento	Tipo de procedimiento	Recursos	Horas Planeadas	Horas reales	Referencia	Realizado por
1	Elaborar el recorrido de entendimiento del proceso del ciclo de ingresos y devoluciones	Prueba de control	1	16	16	R1	JMM
2	Procedimiento de evaluación de controles de ingresos: a) Se preparó el universo de auditoría con el objetivo de determinar la muestra, la cual estaba compuesta por todos los días que la tienda opero durante el año, multiplicado por las sucursales. b) Se procedió a determinar la muestra con base a la selección establecida para evaluación de controles. c) Se procedió a evaluar los ingresos según POS, según RESA y los registrados en GL (Contabilidad), de existir excepciones, se investigaran las diferencias	Prueba de control	1	40	40	CI1	JMM
3	Procedimiento de evaluación de controles de devoluciones: a) Se preparó el universo de auditoría con el objetivo de determinar la muestra, la cual estaba compuesta por el total de devoluciones realizadas por los clientes en el año. b) Se procedió a determinar la muestra con base a la selección establecida para evaluación de controles. c) Se procedió a evaluar si las devoluciones habían sido autorizadas por los jefes de departamento correspondiente y si estas, habían viajado de forma apropiada a GL a través de RESA.	Prueba de control	1	12	12	CI2	JMM

4	<p>Procedimientos analíticos de ingresos:</p> <p>a) Se procedió a hacer un análisis de variaciones porcentuales y numéricas, indagando por tipo de ingreso a que se deben los aumentos y disminuciones significativas.</p> <p>b) Se solicitó la métrica de tiquete promedio de venta por sucursal, realizando un cálculo a futuro tomando en cuenta estos datos por tienda y tomando también el monto de los incrementos de picos porcentuales de fin de año para el cálculo global.</p> <p>c) Con base a los cálculos realizados se concluyó con relación a la materialidad a nivel de cuenta determinada.</p>	Prueba analítica	2	30	30	PAI1	MAO
5	<p>a). Solicitamos los últimos documentos emitidos de ingresos 2016 (ticket, factura, crédito fiscal).</p> <p>b). Solicitamos los primeros documentos emitidos de ingresos 2017 (ticket, factura, crédito fiscal)</p> <p>c). Se obtuvo el detalle de las líneas que integran la partida de ingreso.</p> <p>b). Se comparó la fecha que se emitió el documento con la fecha de registro en el sistema contable.</p>	Prueba sustantiva	2	16	16	PSI1 (Ver Anexo 2)	JMM
6	<p>Procedimiento de Exactitud de Ingresos:</p> <p>a) De la selección de tiquetes evaluados en la prueba de corte de ingresos recopilamos el total de artículos vendidos y verificamos a través de un reporte de movimiento de inventarios, estos artículos correspondieran a ventas reales realizadas,</p> <p>b) En el kardex a nivel de RMS verificamos que efectivamente dichas unidades hubieran sido de baja.</p>	Pruebas Sustantiva	1	28	28	PSI2 (Ver Anexo 2)	JMM
7	Conclusión sobre el saldo.						

Elaboró: _____ Revisó: _____ Autorizó: _____

d. Programas de auditoría

GASTOS

Cliente: Comerciantes Diversos, S.A. de C.V.		Auditoría al: 31 de diciembre de 2016					
Objetivo: Obtener una seguridad razonable que los importes reconocidos en el rubro de gastos corresponde a los gastos debidamente efectuados por la compañía, para el periodo que se evaluara.							
Nº	Procedimiento	Tipo de procedimiento	Recursos	Horas Planeadas	Horas reales	Referencia	Realizado por
1	Elaborar el recorrido de entendimiento del proceso del ciclo de cuentas por pagar y gastos.	Prueba de control	1	16	16	R2	MEA
2	<p>Procedimiento de evaluación de controles de gastos:</p> <p>a. Se solicitó un reporte de pagos realizados por la compañía para el periodo sobre el cual se evaluarán los controles, dicho reporte debería contener los siguientes campos,</p> <ul style="list-style-type: none"> - N° de documento bancario - Fecha de documento - Banco que realizó el pago - Proveedor - Documento soporte con sus generales - Autorización. <p>b. Se procedió a determinar la muestra con base a la selección establecida para evaluación de controles.</p> <p>c. Se solicitaron los documentos físicos correspondientes a los pagos y a los documentos de soporte de estos</p> <p>d. Se verificaron los siguientes atributos en la muestra indicada:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. El monto desembolsado corresponde al documento soporte, b. El pago se encuentra autorizado por el personal correspondiente, c. El pago se encuentra emitido a la persona o empresa que presto el servicio o entrego el bien, d. El gasto y la cuenta por pagar se encuentra registrado de forma apropiada conforme a los documentos de soporte. 	Prueba de control	1	24	24	CG1	MEA

3	<p>Procedimientos analíticos de gastos:</p> <p>a) Se procedió a hacer un análisis de variaciones porcentuales y numéricas, indagando por tipo de gastos a que se deben los aumentos y disminuciones significativas determinadas,</p> <p>b) Se procedió a realizar un análisis de las cuentas de alquiler con base a los contratos de arrendamiento correspondientes, estableciendo una expectativa con base a esto y determinando una conclusión a la base de la expectativa realizada.</p>	Prueba Analítica	2	16	16	PAG1	MAO
4	<p>Procedimiento de Corte de gastos:</p> <p>1. Se solicita la data de los pagos efectuados durante los primeros dos meses del siguiente año, se toma una muestra.</p> <p>2. Se verifican los documentos (factura, crédito fiscal, fact.exportacion), que tengan fecha del año que se está pagando, caso contrario que este registrado el gasto el año anterior y reconocido en la cuenta por pagar.</p>	Prueba sustantiva	2	12	12	PSG1 (Ver Anexo 2)	MEA
5	<p>Procedimiento de Exactitud de Integridad:</p> <p>a) Seleccionamos una muestra de pagos realizados por la compañía durante el periodo de revisión,</p> <p>b) Verificamos que los documentos soporte correspondieran al gasto registrado, así como también tuviesen evidencia que el servicio o bien fue prestado o recibido.</p>	Pruebas Sustantiva	1	28	28	PSG2 (Ver Anexo 2)	MEA
6	Conclusión sobre el saldo.						

Elaboró: _____ Revisó: _____ Autorizó: _____

INGRESOS

Una vez el auditor obtenga los resultados de la evaluación del control interno, y haya realizado las pruebas sustantivas contenidas en el programa de auditoría, procederá a ejecutar el procedimiento analítico sustantivo, de manera previa en la planificación y posteriormente la descripción en los programas de auditoría correspondiente, sobre que saldos de cuenta se procederá a efectuar, una vez se haya identificado, se determinará el nivel de disgregación de la cuenta a evaluar; es decir el grado de detalle que requiere la información, por ejemplo, si la composición del saldo dentro de la cuenta no es homogéneo, es decir, estacionalidad o territorialidad de las ventas, alteraciones en la tendencia debido a un evento fuera de lo común (discontinuidad de una operación), etc.

Si el hacer una disgregación adecuada (por ejemplo agrupado a nivel de zona oriental, occidental, central o por tienda de forma individual) permite el cálculo de una expectativa apropiada realizada por el auditor con todos los considerandos que sean necesarios que ayude a alcanzar una conclusión de manera global sobre el saldo que se está probando, se debe de realizar al mayor nivel de detalle posible; esto dependerá de la naturaleza del saldo a evaluar, de la clase de empresa, o de la complejidad de la estimación registrada (por ejemplo, aquellas estimaciones relacionadas con valoraciones al final de un ejercicio de instrumentos financieros derivados como swaps o contratos a futuro), por el otro lado, si es un saldo el cual no contenga ninguna de las variables anteriores, puede trabajarse de manera global sin hacer una disgregación detallada, ya que al aplicar la expectativa no debiera presentar una variación demasiado arriba o abajo, entre el

monto obtenido del cálculo realizado como parte del procedimiento analítico y del monto desgregado.

El monto aceptable de la variación que se obtendrá del procedimiento es conocido como umbral, el umbral para el procedimiento analítico sustantivo es prácticamente un producto del juicio profesional del auditor el cual con base al resultado de evaluación de control interno, el riesgo identificado en la cuenta producto del entendimiento del negocio, la materialidad a nivel de cuenta o la experiencia de este en años anteriores; no existe fórmula establecida por la normativa internacional, sin embargo es importante mencionar que el monto del umbral debe ir en función de obtener un resultado razonable que sirva para concluir de manera apropiado sobre el saldo que se está evaluando.

Para efectos de este caso práctico, partiendo de los resultados obtenidos de los encuestados, se puede apreciar que el factor predominante que estos últimos indican como determinante en la planificación y ejecución de procedimientos analíticos sustantivos es el resultado de la evaluación de los aspectos de control interno de la compañía, por lo que se partirá de la siguiente tabla para determinar el monto del umbral:

Umbral (Monto del valor desgregado)	Sin confianza en controles		Con confianza en controles	
	Riesgo Bajo (6%)	Riesgo Alto (2%)	Riesgo Bajo (10%)	Riesgo Alto (3%)
\$190,914,677.45	\$ 11,454,880.65	\$ 3,818,293.55	\$ 19,091,467.75	\$ 5,727,440.32

Debido a que el factor de mayor peso es la evaluación de controles, el cuadro para la determinación de los umbrales en los procedimientos analíticos sustantivos a ejecutar se realizará en función del resultado de evaluación de controles y del riesgo de la cuenta por el monto

disgregado, los porcentajes son definidos con base a juicio profesional, siempre tomando como punto de partida los aspectos indicados con anterioridad.

Es importante que el auditor tenga claro que la ejecución por si sola de un procedimiento analítico sustantivo no brinda suficiente evidencia para concluir de manera adecuada sobre el saldo evaluado, por lo que con base a los resultados obtenidos del entendimiento de la entidad y su ambiente de control, estimara si es necesario acompañar el procedimiento en mención con pruebas sustantivas de detalle que ayuden a obtener una seguridad razonable de las cifras, sin embargo también deberá evitar el sobre auditar el saldo (un error común cuando no se tiene un adecuado nivel de experiencia o falta de conocimiento de la compañía), esto puede conllevar a dejar sin auditar con suficiente precisión otras áreas de mayor riesgo o simplemente generar carga de trabajo innecesario para el mismo o para el grupo si el caso es que es un equipo de trabajo.

En la práctica es bastante probable que una vez se calcule la expectativa, la diferencia arrojada supere el monto del umbral, esto puede indicar que se trata efectivamente de una incorrección, la cual deberá evaluarse en conjunto con otros errores identificados para concluir si el total de estas en realidad se trata de una incorrección material que afecte a los estados financieros en su conjunto, por otro lado podría tratarse de falta de precisión en el diseño del procedimiento analítico sustantivo realizado por el auditor.

En el primer supuesto se podrá suponer dependiendo de la magnitud de la incorrección o conjunto de incorrecciones desde una opinión con salvedades hasta una opinión adversa (desfavorable), en el otro caso, el auditor deberá evaluar si los criterios aplicados son los apropiados para los efectos de la auditoría.

a) Se preparó el universo de auditoría con el objetivo de determinar la muestra, la cual estaba compuesta por el total de devoluciones realizadas por los clientes en el año.

Clasificación	Dic.16	Dic. 15	Variación \$	Variación %	Comentarios
Venta de contado	\$ (57,275,390.25)	\$ (47,460,600.76)	\$ (9,814,789.49)	21%	Durante el ejercicio 2016, la compañía entro en un proceso de transformación estratégica para la cual adquirió los servicios de unos consultores internacionales, esto con el objetivo de incrementar las ventas y rentabilidad, para el final del ejercicio se vieron los efectos con un incremento en ventas de aproximadamente \$32MM en ventas de crédito y de contado, esto debido a estrategias comerciales y de marketing integradas.
Venta al crédito	\$154,986,660.79)	\$ (130,710,876.10)	\$ (24,275,784.69)	19%	
Rebajas	\$ 12,241,909.20	\$ 9,001,983.56	\$ 3,239,925.64	36%	Las rebajas se encuentran vinculadas directamente con el incremento de rotación del inventario (ingresos), ya que parte de las medidas para aumentar dicha medida, fue incrementar promociones para a través de ello impulsar venta de mercadería a precio regular.
Devoluciones	\$ 9,105,464.39	\$ 7,807,821.70	\$ 1,297,642.69	17%	Las devoluciones se encuentran vinculadas directamente con el incremento de rotación del inventario (ingresos), en la medida que los ingresos incrementan también las devoluciones, ya que uno es efecto de la otra.
Total general	-\$190,914,677.45	-\$ 1,361,671.60	-\$ 29,553,005.85	23%	

Elaboró: _____

Revisó: _____

Autorizó: _____

b.1) Se solicitó la métrica de tiquete promedio de venta por sucursal, realizando un cálculo a futuro tomando en cuenta estos datos por tienda y tomando también el monto de los incrementos de picos porcentuales de fin de año para el cálculo global.

b.2) Con base a los cálculos realizados se concluyó con relación a la materialidad a nivel de cuenta determinada.

Desarrollo:

1. Monto desgregado:

El total de ingresos para el período a evaluar corresponde a \$ 190, 914, 677.45; este fue obtenido de la balanza de comprobación al cierre del ejercicio y está compuesto de la siguiente forma:

2. Determinación de umbral.

Umbral (Monto del valor desgregado)	Sin confianza en controles		Con confianza en controles	
	Riesgo Bajo (6%)	Riesgo Alto (2%)	Riesgo Bajo (10%)	Riesgo Alto (3%)
\$190,914,677.45	11,454,880.65	\$3,818,293.55	19,091,467.75	5,727,440.32

c. Desarrollo de expectativa:

La métrica de tickete promedio fue solicitada y proporcionada por el equipo de operaciones de la tienda **, este se solicitó desglosado a nivel de tienda y de mes de la siguiente forma:

Periodo/Tienda	Enero		Febrero		Marzo	
	Tiquete Promedio	N° tiquetes	Tiquete Promedio	N° tiquetes	Tiquete Promedio	N° tiquetes
Galerías	\$ 78.25	38,928	\$ 58.89	41,982	\$ 85.38	39,022
Metrocentro	\$ 48.50	31,389	\$ 52.78	33,981	\$ 56.27	35,902
Plaza Mundo	\$ 29.66	19,022	\$ 31.99	17,272	\$ 34.66	21,781
La Gran Vía	\$ 96.89	25,902	\$ 98.55	26,281	\$ 98.60	27,829
Santa Ana	\$ 29.90	21,781	\$ 19.90	16,826	\$ 35.40	18,256
San Miguel	\$ 21.99	19,564	\$ 25.90	14,531	\$ 34.33	16,534
PM Plaza Merliot	\$ 12.90	18,921	\$ 13.45	17,831	\$ 15.79	14,563
PM Bethoven	\$ 18.45	8,672	\$ 13.60	8,562	\$ 14.50	6,521
PM Metrocentro	\$ 22.57	18,201	\$ 25.83	17,252	\$ 20.99	14,781
PM Lourdes	\$ 11.93	19,272	\$ 21.99	17,284	\$ 13.75	18,673
PM Sonsonate	\$ 12.21	19,561	\$ 15.47	17,987	\$ 12.50	18,356
PM Santa Ana	\$ 10.89	9,463	\$ 17.80	8,924	\$ 12.89	5,681
PM San Miguel	\$ 11.29	4,563	\$ 20.50	9,023	\$ 11.25	9,111
PM Metrópolis	\$ 13.04	18,464	\$ 16.75	17,099	\$ 17.50	13,784
Totales	\$ 418.47	273,703.00	\$ 433.40	264,835.00	\$ 463.81	260,794.00

Periodo/Tienda	Abril		Mayo		Junio	
	Tiquete Promedio	N° tiquetes	Tiquete Promedio	N° tiquetes	Tiquete Promedio	N° tiquetes
Galerías	\$ 98.60	31,731	\$ 89.66	21,903	\$ 41.99	23,893
Metrocentro	\$ 90.33	34,891	\$ 75.50	31,673	\$ 39.90	38,934
Plaza Mundo	\$ 74.50	23,191	\$ 68.50	22,564	\$ 45.90	23,511
La Gran Vía	\$ 89.99	29,563	\$ 99.25	33,671	\$ 92.78	39,563
Santa Ana	\$ 22.21	23,444	\$ 76.89	10,178	\$ 55.89	29,367
San Miguel	\$ 23.04	20,367	\$ 67.99	16,383	\$ 48.55	24,489
PM Plaza Merliot	\$ 12.21	19,272	\$ 21.89	18,933	\$ 12.60	19,272
PM Bethoven	\$ 10.89	9,561	\$ 31.29	9,467	\$ 16.45	9,561
PM Metrocentro	\$ 21.29	19,463	\$ 31.45	16,731	\$ 25.47	19,463
PM Lourdes	\$ 13.04	16,733	\$ 40.93	16,339	\$ 15.83	19,371
PM Sonsonate	\$ 13.45	18,464	\$ 22.21	17,351	\$ 16.75	18,834
PM Santa Ana	\$ 12.60	11,113	\$ 32.57	10,638	\$ 17.80	8,115
PM San Miguel	\$ 15.83	8,201	\$ 35.90	7,345	\$ 20.50	10,277
PM Metrópolis	\$ 21.99	19,878	\$ 33.04	15,639	\$ 21.99	17,841
Totales	\$ 519.97	285,872	\$ 727.07	248,815	\$ 472.40	302,491

Periodo/Tienda	Julio		Agosto		Septiembre	
	Tiquete Promedio	N° tiquetes	Tiquete Promedio	N° tiquetes	Tiquete Promedio	N° tiquetes
Galerías	\$ 44.66	35,363	\$ 88.55	34,563.00	\$ 39.66	38,937
Metrocentro	\$ 35.40	39,022	\$ 101.99	36,509.00	\$ 101.99	34,921
Plaza Mundo	\$ 56.27	15,902	\$ 96.89	27,943.00	\$ 96.89	26,511
La Gran Vía	\$ 79.33	31,781	\$ 75.90	37,474.00	\$ 94.25	33,111
Santa Ana	\$ 22.21	39,211	\$ 29.90	23,563.00	\$ 28.50	21,028
San Miguel	\$ 33.04	31,901	\$ 25.50	27,413.00	\$ 25.50	19,892
PM Plaza Merliot	\$ 12.90	13,245	\$ 12.21	16,553.00	\$ 13.04	19,101
PM Bethoven	\$ 18.45	8,464	\$ 10.89	9,667.00	\$ 16.90	13,102
PM Metrocentro	\$ 22.57	18,933	\$ 21.29	17,833.00	\$ 22.57	17,822
PM Lourdes	\$ 11.93	13,673	\$ 12.60	19,161.00	\$ 12.21	18,921
PM Sonsonate	\$ 15.47	18,981	\$ 13.04	18,282.00	\$ 11.93	10,282
PM Santa Ana	\$ 17.80	9,716	\$ 13.45	7,824.00	\$ 11.45	10,456
PM San Miguel	\$ 20.50	8,298	\$ 15.83	6,991.00	\$ 11.29	5,633
PM Metrópolis	\$ 16.75	15,261	\$ 20.50	18,884.00	\$ 10.89	17,844
Totales	\$ 407.28	299,751	\$ 538.54	302,660	\$ 497.07	287,561

Periodo/Tienda	Octubre		Noviembre		Diciembre	
	Tiquete Promedio	N° tiquetes	Tiquete Promedio	N° tiquetes	Tiquete Promedio	N° tiquetes
Galerías	\$ 65.89	35,902	\$ 98.55	30,113	\$ 195.81	54,901
Metrocentro	\$ 78.55	31,781	\$ 35.50	38,748	\$ 151.90	56,721
Plaza Mundo	\$ 52.78	19,564	\$ 39.90	19,278	\$ 118.50	37,038
La Gran Vía	\$ 75.90	42,038	\$ 55.90	38,367	\$ 199.50	64,892
Santa Ana	\$ 29.90	29,333	\$ 36.89	24,637	\$ 79.56	25,672
San Miguel	\$ 25.99	19,022	\$ 61.99	26,712	\$ 86.67	29,211
PM Plaza Merliot	\$ 21.99	17,286	\$ 12.90	19,028	\$ 45.99	36,892
PM Bethoven	\$ 21.50	11,377	\$ 20.50	13,271	\$ 35.01	29,011
PM Metrocentro	\$ 27.80	14,524	\$ 17.80	19,256	\$ 65.50	38,922
PM Lourdes	\$ 16.75	17,882	\$ 16.75	19,956	\$ 45.50	35,516
PM Sonsonate	\$ 15.83	19,281	\$ 15.47	13,674	\$ 41.99	31,192
PM Santa Ana	\$ 15.47	9,272	\$ 12.57	8,931	\$ 25.90	37,022
PM San Miguel	\$ 13.45	9,561	\$ 11.93	6,656	\$ 28.99	27,272
PM Metrópolis	\$ 12.60	19,463	\$ 11.45	27,351	\$ 32.90	49,183
Totales	\$ 474.40	296,286	\$ 448.10	305,978	\$ 1,153.72	553,445

Periodo/Tienda	Totales		
	Según Expectativa	Según Ventas Contables	Diferencia
Galerías	37,213,391.38	36,640,376.91	573,014.47
Metrocentro	33,586,967.30	33,927,371.35	(340,404.05)
Plaza Mundo	18,585,808.38	18,219,254.08	366,554.30
La Gran Vía	44,283,981.57	44,841,790.77	(557,809.20)
Santa Ana	10,580,038.95	9,835,374.01	744,664.94
San Miguel	11,088,516.85	11,389,813.18	(301,296.33)
PM Plaza Merliot	4,550,732.40	5,157,189.99	(606,457.59)
PM Bethoven	2,943,810.61	3,560,790.11	(616,979.50)
PM Metrocentro	7,108,088.67	7,470,286.27	(362,197.60)
PM Lourdes	4,945,677.79	4,781,914.03	163,763.76
PM Sonsonate	4,176,929.41	5,001,789.46	(824,860.05)
PM Santa Ana	2,578,546.93	2,393,541.09	185,005.84
PM San Miguel	2,286,162.26	2,803,818.65	(517,656.39)
PM Metrópolis	5,128,140.54	4,891,367.55	236,772.99
Totales	189,056,793.04	190,914,677.45	(1,857,884.41)

Realizado por: MAO

Revisado por: JMM

PAI 1.3**PAI 1.3****Conclusión:**

Con base al procedimiento de auditoría ejecutado, concluir que el saldo correspondiente a los ingresos se encuentra registrado de manera íntegra durante el período revisado, ya que la diferencia determinada entre la expectativa partiendo del tiquete promedio por tienda y el número de tiquetes versus el saldo registrado a nivel contable (\$1.8 millones), es menor al umbral establecido (\$5.7 millones) para el procedimiento analítico sustantivo.

**Es importante aclarar que las mejores prácticas indican que cuando se parte de un monto pequeño para predecir un saldo relativamente grande al monto del cual se está partiendo, esta información debe provenir de fuentes independientes y se debe tener un conocimiento del proceso a través del cual en generada.

Procedimientos analíticos

PAG 1

GASTOS

HOJA DE TRABAJO

Clasificacion	31/12/2016	30/12/2015	Diferencias	Variacion
Total Comunicaciones	\$ 5,982,224.78	\$ 5,064,541.34	\$ 917,683.44	238%
Total Depreciaciones y Amortizaciones	\$ 3,585,750.87	\$ 3,265,054.16	\$ 320,696.71	51%
Total Gastos de viaje	\$ 1,110,896.86	\$ 1,027,933.12	\$ 82,963.74	103%
Total Gastos Financieros	\$ 1,164,396.54	\$ 945,679.64	\$ 218,716.90	43%
Total Honorarios	\$ 12,055,982.23	\$ 10,766,105.74	\$ 1,289,876.49	316%
Total Impuestos	\$ 865,644.64	\$ 706,666.61	\$ 158,978.03	78%
Mant. de Instalaciones,Arrendamientos	\$ 7,570,025.09	\$ 6,566,645.07	\$ 1,003,380.02	13%
Mant. de Instalaciones,Arrendamientos	\$ 16,544.19	\$ 16,416.39	\$ 127.80	1%
Mant. de Instalaciones,Arrendamientos	\$ 4,035.60	\$ 3,363.00	\$ 672.60	17%
Mant. de Instalaciones,Arrendamientos	\$ 306.21	\$ -	\$ 306.21	100%
Mant. de Instalaciones,Arrendamientos	\$ 285,405.59	\$ 257,294.30	\$ 28,111.29	10%
Mant. de Instalaciones,Arrendamientos	\$ 2,701,150.56	\$ 2,450,608.43	\$ 250,542.13	9%
Total Mant. de Instalaciones,Arrendamientos	\$ 10,577,467.24	\$ 9,294,327.19	\$ 1,283,140.05	150%
Total Mant. De Mobiliario y equipo	\$ 6,097,994.81	\$ 5,465,211.84	\$ 632,782.97	97%
Total Papeleria y Accesorios	\$ 2,474,989.04	\$ 2,228,048.57	\$ 246,940.47	-51%
Total Sueldos y Atencion al personal	\$ 34,071,167.83	\$ 30,323,972.49	\$ 3,747,195.34	462%
Total Varios	\$ 1,376,694.08	\$ 1,205,789.80	\$ 170,904.28	198%
Total general	\$ 79,363,208.92	\$ 70,293,330.50	\$ 9,069,878.42	

a) Se procedió a hacer un análisis de variaciones porcentuales y numéricas, indagando por tipo de gasto y a que se deben los aumentos y disminuciones significativas determinadas.

Clasificación	dic-16	dic-15	Variación \$	Variación %	Comentarios de la Administración.
Total Comunicaciones	\$ 5,982,224.78	\$ 5,064,541.34	\$ 917,683.44	18%	Como se refleja en la tabla de gastos, en el año 2016 se generó un incremento considerable en ciertas cuentas, debido a un proceso estratégico que se llevó a cabo con el fin de aumentar sus ventas, por consiguiente se incurrieron en gastos extras como: salarios y atenciones al personal (personal internacional contratado), comunicaciones y mantenimiento de instalaciones, gastos que se generaron por dicho proceso de transformación.
Total Mant. de Instalaciones, Arrendamientos	\$ 10,577,467.24	\$ 9,294,327.19	\$ 1,283,140.05	14%	
Total Sueldos y Atención al personal	\$ 34,071,167.83	\$30,323,972.49	\$ 3,747,195.34	12%	
Total Honorarios	\$ 12,055,982.23	\$10,766,105.74	\$ 1,289,876.49	12%	
Total Depreciaciones y Amortizaciones	\$ 3,585,750.87	\$ 3,265,054.16	\$ 320,696.71	10%	
Total Gastos de viaje	\$ 1,110,896.86	\$ 1,027,933.12	\$ 82,963.74	8%	
Total Gastos Financieros	\$ 1,164,396.54	\$ 945,679.64	\$ 218,716.90	23%	
Total Impuestos	\$ 865,644.64	\$ 706,666.61	\$ 158,978.03	22%	
Total Mant. De Mobiliario y equipo	\$ 6,097,994.81	\$ 5,465,211.84	\$ 632,782.97	12%	
Total Papelería y Accesorios	\$ 2,474,989.04	\$ 2,228,048.57	\$ 246,940.47	11%	
Total Varios	\$ 1,376,694.08	\$ 1,205,789.80	\$ 170,904.28	14%	
Total general	\$ 79,363,208.92	\$70,293,330.50	\$ 9,069,878.42		

- a. Se procedió a realizar un análisis de las cuentas de alquiler con base a los contratos de arrendamiento correspondientes (ver anexo 2) estableciendo una expectativa con base a esto y determinado una conclusión a la base de la expectativa realizada.

Desarrollo:

1. Monto desgregado:

El total de los gastos por arrendamiento para el período a evaluar corresponde a \$ 7, 570,025.09 es obtenido de la balanza de comprobación, y se encuentran dentro de la clasificación “Mant. De Instalaciones, Arrendamientos” al cierre del ejercicio, dicha clasificación está compuesta de la siguiente forma:

Clasificación	Nombre cuenta	Monto al 31/12/2016
Mant. de Instalaciones, Arrendamientos	Rentas a instalaciones	7,570,025.09
Mant. de Instalaciones, Arrendamientos	Rentas eventuales	16,544.19
Mant. de Instalaciones, Arrendamientos	Edificio parqueo	4,035.60
Mant. de Instalaciones, Arrendamientos	Apartado Postal	306.21
Mant. de Instalaciones, Arrendamientos	Agua	285,405.59
Mant. de Instalaciones, Arrendamientos	Energía eléctrica	2,701,150.56

2. Determinación del Umbral:

Umbral (Monto del valor desgregado)	Sin confianza en controles		Con confianza en controles	
	Riesgo Bajo (6%)	Riesgo Alto (2%)	Riesgo Bajo (10%)	Riesgo Alto (3%)
\$ 7,570,025.09	454,201.51	\$ 151,400.50	757,002.51	227,100.75

Prueba analítica de gastos

Empresa: Comerciantes Diversos, S.A.
Auditoría: 01 de enero al 31 de diciembre de 2016
Objetivo: Verificar que los montos registrados en los gastos (arrendamientos) sean los estimados en los contratos.
Papel de Trabajo: Prueba analítica de gastos

Procedimiento:

1. Se solicitan los contratos de arrendamiento de las diferentes tiendas, para conocer los términos de los mismos.
2. Se verifican los pagos mensuales en “arrendamientos” y se comparan con los estipulados en los contratos.



Nº	ARRENDADOR	UBICACIÓN	PLAZO	MONTO MENSUAL	MONTO ANUAL
1	PLAZA MUNDO	Bulevar del ejercito km.4 ½ y Calle Monte Carmelo, Soyapango, San Salvador.	5 años	\$ 98,825.06	\$ 1,185,900.72
2	METROCENTRO SANTA ANA	Centro Santa Ana km.4 ½ y Calle Monte María, Santa Ana, San Salvador.	5 años	\$ 84,658.40	\$ 1,015,900.80
3	METROCENTRO	Centro comercial Metrocentro, Bulevar de los Héroes ciudad de San Salvador El Salvador,	5 años	\$ 117,991.73	\$ 1,415,900.76
4	METROCENTRO, SAN MIGUEL	Avenida Norte No. 101, Bo. La Merced, San Miguel	5 años	\$ 84,658.40	\$ 1,015,900.80
5	GALERIAS	Paseo General Escalón, #3700, San Salvador	5 años	\$ 87,325.06	\$ 1,047,900.72
6	LA GRAN VIA	Centro Comercial La Gran Vía, Edificio Cinemark, Antiguo Cuscatlán, El Salvador	5 años	\$ 151,241.73	\$ 1,814,900.76
	TOTAL			\$ 624,700.38	\$ 7,496,404.56

MES	PLAZA MUNDO	SANTA ANA	METROCENTRO	SAN MIGUEL	GALERIAS	GRAN VIA	TOTALES
ENERO	\$ 83,933.73	\$ 87,740.37	\$ 119,068.95	\$ 88,450.73	\$ 88,403.13	\$ 148,955.24	\$ 616,552.15
FEBRERO	\$ 91,451.17	\$ 88,559.81	\$ 114,068.95	\$ 84,736.37	\$ 87,228.84	\$ 133,340.33	\$ 599,385.47
MARZO	\$ 88,228.84	\$ 84,823.46	\$ 114,826.47	\$ 83,747.33	\$ 83,859.13	\$ 128,451.44	\$ 583,936.67
ABRIL	\$ 92,446.84	\$ 83,229.28	\$ 122,068.59	\$ 88,736.33	\$ 82,969.84	\$ 148,970.14	\$ 618,421.02
MAYO	\$ 90,623.46	\$ 88,780.33	\$ 117,351.44	\$ 85,748.13	\$ 81,628.73	\$ 150,750.95	\$ 614,883.04
JUNIO	\$ 89,823.46	\$ 89,335.55	\$ 116,047.37	\$ 86,747.84	\$ 84,736.44	\$ 155,438.73	\$ 622,129.39
JULIO	\$ 88,714.57	\$ 87,341.37	\$ 107,780.36	\$ 84,736.37	\$ 82,736.17	\$ 154,414.73	\$ 605,723.57
AGOSTO	\$ 91,552.84	\$ 87,196.87	\$ 120,340.04	\$ 87,776.84	\$ 84,069.58	\$ 152,769.17	\$ 623,705.34
SEPTIEMBRE	\$ 87,341.46	\$ 85,199.24	\$ 110,780.25	\$ 82,668.73	\$ 82,636.73	\$ 151,838.58	\$ 600,464.99
OCTUBRE	\$ 85,228.84	\$ 87,747.94	\$ 113,669.14	\$ 81,304.04	\$ 83,628.84	\$ 160,069.14	\$ 611,647.94
NOVIEMBRE	\$ 92,736.57	\$ 86,780.34	\$ 118,961.24	\$ 83,736.46	\$ 88,403.13	\$ 161,065.84	\$ 631,683.58
DICIEMBRE	\$ 102,537.76	\$ 109,451.44	\$ 158,069.33	\$ 131,956.73	\$ 146,736.57	\$ 192,740.10	\$ 841,491.93
TOTAL	\$ 1,084,619.54	\$ 1,066,186.00	\$ 1,433,032.13	\$ 1,070,345.90	\$ 1,077,037.13	\$ 1,838,804.39	\$ 7,570,025.09

Marca de auditoría:

Información obtenida por documentos físicos

SALDO SEGÚN EXPECTATIVA	\$ 7,496,404.56
SALDO SEGÚN REGISTROS	\$ 7,570,025.09
DIFERENCIA	-\$ 73,620.53
UMBRAL	\$ 227,100.75

Conclusión: Con base al procedimiento de auditoría ejecutado, podemos concluir que el saldo correspondiente a gastos por arrendamiento se encuentra registrado de manera íntegra durante el período revisado.

Conclusión:

Con base al procedimiento de auditoría ejecutado, podemos concluir que el saldo correspondiente a los gastos por alquiler se encuentran registrados de manera íntegra durante el período revisado, ya que la diferencia determinada entre la expectativa partiendo de los contratos de alquiler (\$7.4 millones) versus el saldo registrado a nivel contable (\$7.5 millones), es menor al umbral establecido (\$227 miles) para el procedimiento analítico sustantivo.

**Es importante aclarar que las mejores prácticas indican que cuando se parte de un monto pequeño para predecir un saldo relativamente grande al monto del cual se está partiendo, esta información debe provenir de fuentes independientes y se debe tener un conocimiento del proceso a través del cual en generada.

4.4.3 Consideraciones finales sobre los procedimientos analíticos.

Como primer punto, es importante recalcar la vital importancia que del juicio profesional en aspectos tan determinantes como la materialidad, el establecer sobre cuales cuentas se puede alcanzar una conclusión apropiada a través de procedimientos analíticos sustantivos, y sobre que cuentas es mejor hacer una revisión sustantiva de detalle, así como también establecer apropiadamente el nivel de disgregación y el umbral.

Los procedimientos analíticos sustantivos ejecutados relativos al área de ingresos y de gastos arrojaron los siguientes resultados:

- En la matriz se definió que el riesgo inherente de la cuenta de ingresos es alto, sin embargo, de las pruebas de control, se concluyó que los controles identificados son eficaces, por lo que para la determinación del umbral, el importe máximo de diferencia tolerable entre el importe registrado y la expectativa a calcular era de \$5,727,440; el resultado de los procedimientos ejecutados arroja que al hacer un cálculo global partiendo del ticket promedio y del tráfico promedio por punto de venta, existe una diferencia de \$1,857,884, dicha diferencia se encuentra por debajo del límite máximo del umbral determinado, razón por la cual el auditor puede en estos casos concluir de manera global, sobre la integridad de los importes reconocidos en las cuentas de ingreso de la compañía.
- Para el caso de los gastos por alquiler, el riesgo inherente definido para esta cuenta fue alto, los resultados de las pruebas de controles indicaron que los controles asociados a las cuentas de gastos son efectivos, por lo que para la determinación del umbral, el importe máximo de diferencia tolerable entre el importe registrado y la expectativa a calcular era

de \$227,100; el resultado de los procedimientos que se llevaron a cabo indican que al utilizar los contratos de arrendamientos suscritos por la compañía como base para el cálculo y compararlo contra el importe registrado, existe una diferencia de \$73,650.53, razón por la cual el auditor pueden concluir de manera global por tratarse de un cálculo general, sin embargo podría ser apropiado acompañar este procedimiento de otros para obtener un grado de seguridad razonable aún mayor.

Ambos casos evaluados se encuentran por debajo del umbral y dependerá del juicio del auditor y la estrategia de auditoría que haya establecido la forma en la cual documentara la conclusión global sobre los estados financieros, sin embargo, en el primer caso, debido a que el universo de auditoría a evaluar en ingresos (Monto disgregado) es grande, el resultado de esta prueba puede indicar que no se requieren procedimientos adicionales, por el otro lado, el auditor decidirá si aplica procedimientos adicionales que le ayudan a validar la integridad de los importes registrados bajo la cuenta de alquileres.

Un procedimiento analítico bien planteado, puede ahorrar trabajo al auditor de revisión sustantiva de detalle, sin embargo, es imperativo que para esto, su ejecución se encuentre bien fundamentada desde el entendimiento del cliente y los aspectos relevantes de su control interno, así como el resultado de la evaluación del mismo.

CONCLUSIONES

1. El grado de conocimiento de la entidad y su entorno, que el auditor obtenga, es la base sobre la cual establecerá la idoneidad del diseño y ejecución de los procedimientos analíticos.
2. Un resultado efectivo en la ejecución de procedimientos analíticos proporciona al auditor, un mayor grado de seguridad en cuanto a la emisión de la opinión sobre la razonabilidad de estados financieros, ya que estos permiten alcanzar conclusiones globales.
3. Adicionalmente, respecto a los indicadores que no muestren fluctuaciones o cambios anormales, y a la luz de los resultados de los demás procedimientos de revisión analítica, del conocimiento del negocio y de las conversaciones con la dirección, el auditor debe tomar en cuenta cualquier cambio que presente la compañía.
4. En caso el auditor no tenga plena satisfacción de la conclusión que produjo la auditoría, si es cierto que no da lugar a un cambio inmediato en las pruebas sustantivas, esto debe alertarlo sobre prestar especial atención a las necesidades del cliente y a los objetivos alcanzados con base al resto de las pruebas, modificando los programas de auditoría.

RECOMENDACIONES

1. El auditor debe tomar en consideración todos los aspectos, tanto externos como internos, a nivel compañía, con el objetivo de realizar una propuesta adecuada de procedimiento analítico, que de respuesta a la identificación y valoración de riesgos que efectuó.
2. El umbral determinado en el diseño del procedimiento analítico debe estar formulado de acuerdo con la realidad de la compañía, para lograr alcanzar una conclusión adecuada que responda al objetivo definido.
3. El auditor deberá realizar procedimientos generales sobre comparación de cifras de estados financieros para periodos equivalentes, con base a su juicio profesional, definirá hasta cuantos periodos evaluará para lograr así, identificar fluctuaciones que puedan indicar situaciones anómalas.
4. Es importante que el auditor realice revisiones de los alcances de sus procedimientos a lo largo del proceso de auditoría, con el objetivo de lograr la obtención de evidencia suficiente y adecuada, aun cuando esto incluya realizar las modificaciones a procedimientos ya realizados, o agregando procedimientos adicionales.

BIBLIOGRAFÍA

- Anderson, S. &. (2010). Muestra de una Poblacion Finita.
- CVPCPA, C. d. (24 de enero de 2018). Código de Ética Profesional para Auditores y Contadores.
- Gestion de Riesgos Corporativos-Marco Integrado. (2015). En *COSO*.
- IFAC. (2015). Glosario de Términos. En IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría*.
- IFAC. (2015). NIA 200: Objetivos Globales del Auditor. En IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría*.
- IFAC. (2015). NIA 315, Guía de aplicacion y otras anotaciones explicativas. En IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría*.
- IFAC. (2015). NIA 315, Identificacion y Valoración de los Riesgos de Incorrección Material. En IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría*.
- IFAC. (2015). NIA 320, Importancia Relativa o Materialidad en la Planificacion de Auditoría. En IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría*.
- IFAC. (2015). NIA 330, Respuestas del Auditor a los Riesgos Valorados. En IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría*.
- IFAC. (2015). NIA 500 Evidencia de Auditoría. En IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría*.
- IFAC. (2015). NIA 520, Procedimientos Analíticos. En IFAC, *Normas Internacionales de Auditoría*.
- IFAC. (2015). *Norma Internacional de Auditoría*.
- Legislativa, A. (2015). Ley Reguladora de la Prestacion Económica por Renuncia Voluntaria del trabajador.
- Legislativa, A. (diciembre de 2017). Ley Reguladora del Ejercicio de la Contaduría. San Salvador, El Salvador.
- Ley del Sistema de Ahorro para Pensiones. (2006).
- Orantes, R. M. (2013). *Código de Comercio*. Juridica Salvadoreña.

ANEXOS



**UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS.
ESCUELA DE CONTADURÍA PÚBLICA.**



Cuestionario sobre:

“PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS PARA LAS CUENTAS DE RESULTADO EN LAS AUDITORÍAS DE ESTADOS FINANCIEROS, BASADOS EN LAS NORMAS INTERNACIONALES DE AUDITORÍA, EN EL SECTOR COMERCIAL.”

Dirigido a: Profesionales inscritos en el Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría.

Objetivo: Identificar las dificultades que enfrentan los profesionales al elaborar los procedimientos analíticos de auditoría para cuentas de resultado, en las empresas del sector comercio. La información recopilada se utilizará exclusivamente para fines académicos.

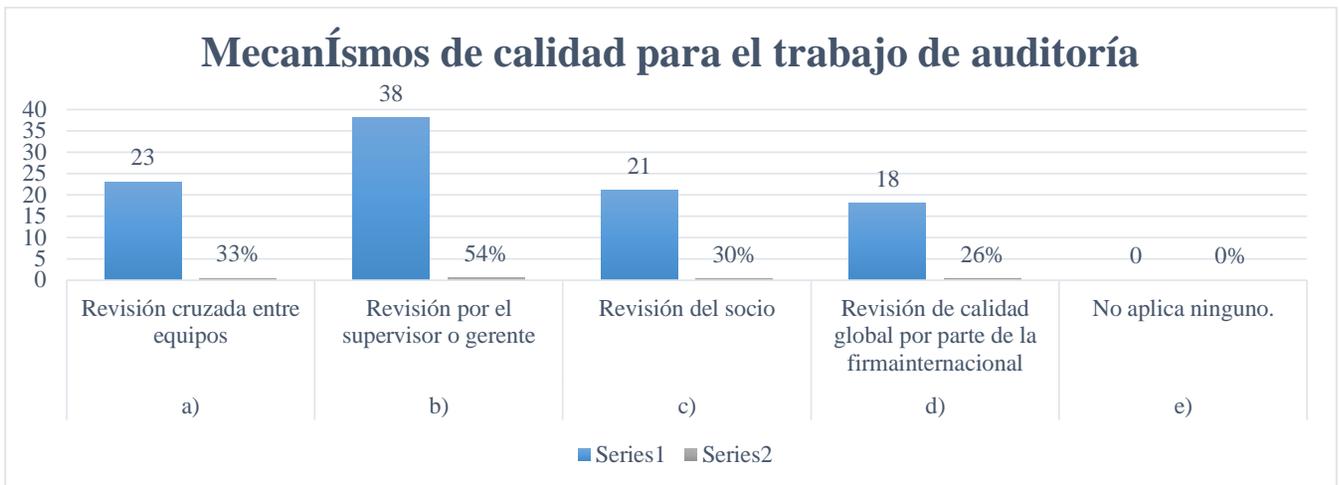
Indicaciones: a continuación se presenta un listado de preguntas, favor marcar la o las respuestas de acuerdo a su experiencia profesional.

Pregunta 1

¿Qué mecanismos aplica para asegurar la calidad del trabajo de auditoría?

Objetivo: conocer los mecanismos más utilizados en la obtención de evidencia en el trabajo de auditoría.

OPCIÓN	FRECUENCIA	PORCENTAJE
a. Revisión cruzada entre equipos	23	33%
b. Revisión por el supervisor o gerente	38	54%
c. Revisión del socio	21	30%
d. Revisión de calidad global por parte de la firma internacional	18	26%
e. No aplica ninguno.	0	0%



Análisis:

Toda firma de auditoría debe contar con mecanismos o métodos, para su propia revisión y así brindar calidad al trabajo de auditoría realizado, cada firma elige el más beneficioso o el que mejor cubra sus necesidades.

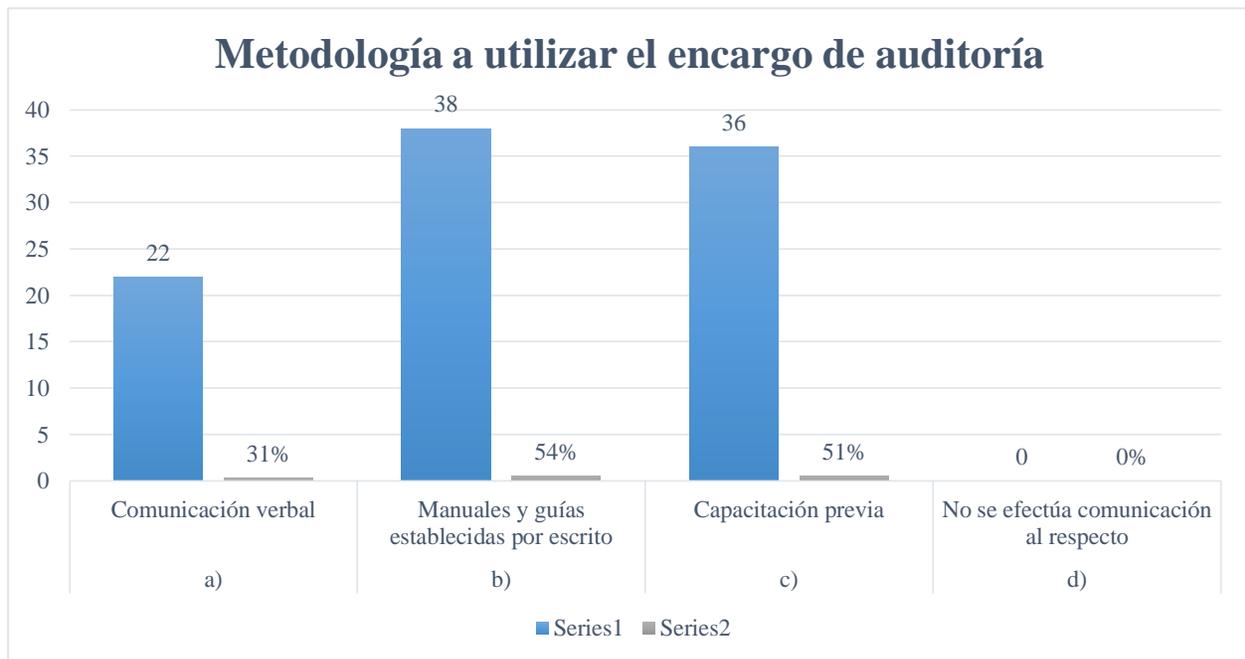
Con respecto al estudio realizado, podemos determinar que tanto las firmas o auditores independientes, poseen diversos métodos de revisión, casi estandarizados, similares o con ciertas semejanzas para realizar una auditoría bajo las indicaciones que sus políticas lo exijan.

Pregunta 2

¿De qué manera se transmite al equipo de trabajo el enfoque o metodología a utilizar en el desarrollo del encargo de la auditoría?

Objetivo: conocer la manera más utilizada para informar al equipo de trabajo los métodos o enfoques del encargo de auditoría.

OPCIÓN	FRECUENCIA	PORCENTAJE
a. Comunicación verbal	22	31%
b. Manuales y guías establecidas por escrito	38	54%
c. Capacitación previa	36	51%
d. No se efectúa comunicación al respecto	0	0%



Análisis:

Toda empresa, firma de auditoría o equipo de trabajo; debe contar con métodos, procedimientos, etc., para comunicarse o transmitirse los lineamientos que poseen para desempeñar dicho trabajo, por lo tanto un encargo de auditoría no será la excepción, ya que forma parte fundamental, una buena comunicación ya sea verbal, escrita o práctica, y así realizar con eficiencia la auditoría.

Según la investigación realizada se considera por leve diferencia de 3% que la comunicación escrita es la más viable y acertada para un mejor grado de comprensión sobre los lineamientos a seguir para el desarrollo de una auditoría, con respecto a la práctica, es decir la capacitación previa al trabajo.

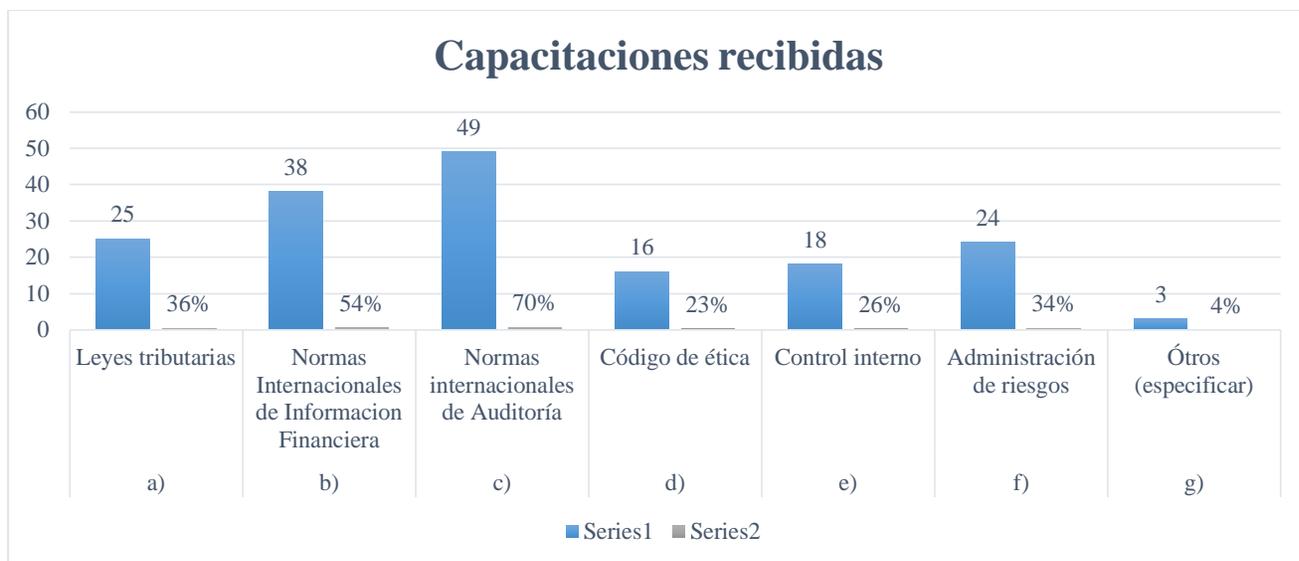
Realizando un margen de casi el 20% para la comunicación verbal, lo cual es lógico ya que, aunque es utilizada, se considera la menos eficiente ó segura para transmitir la información

Pregunta 3

Del listado a continuación, ¿en cuáles temáticas se ha capacitado en el año próximo anterior?

Objetivo: conocer las capacitaciones a las cuales ha asistido el personal de la firma y las áreas de han abordado.

OPCIÓN	FRECUENCIA	PORCENTAJE
a. Leyes tributarias	25	36%
b. Norma Internacional de Información Financiera	38	54%
c. Normas Internacionales de Auditoría	49	70%
d. Código de ética	16	23%
e. Control interno	18	26%
f. Administración de riesgos	24	34%
g. Otros (especificar)	3	4%



Análisis:

Todo profesional debe tener la responsabilidad y disponibilidad, de aumentar y actualizar sus conocimientos técnicos y reglamentarios, para evitar inconsistencias, malos procedimientos e incurrir en irregularidades.

En respuesta a las necesidades que presenta estar a la vanguardia de procedimientos y reglamentos tributarios se realizan capacitaciones y de esa manera facilitar la comprensión del personal y el buen desempeño.

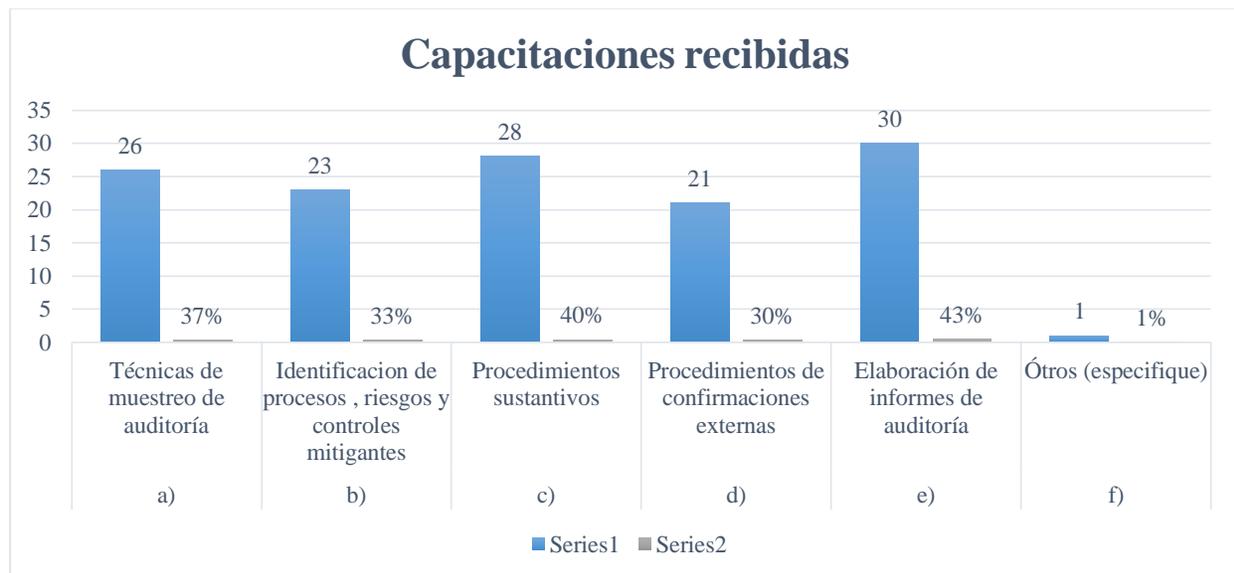
Como se determinó en la recolección de información, muestra que la opción c) **NORMAS INTERNACIONALES FDE AUDITORÍA** con un 70% ha sido la más cotizada y abordada para profundizar en conocimientos, continuando en el área técnica se encuentra la NIIF con un 38%, seguida del área tributaria (materia legal), con lo que se concluye que las firmas le dan prioridad a la técnica utilizada y así cumplir mejor las exigencias del encargo de auditoría.

Pregunta 4

Del listado a continuación, ¿en cuáles temáticas del área de auditoría se ha capacitado en el año próximo anterior?

Objetivo: conocer en qué área de la auditoría se ha profundizado más al momento de capacitarse.

OPCIÓN	FRECUENCIA	PORCENTAJE
b. Técnicas de muestreo de auditoría	26	37%
c. Identificación de procesos , riesgos y controles mitigantes	23	33%
d. Procedimientos sustantivos	28	40%
e. Procedimientos de confirmaciones externas	21	30%
f. Elaboración de informes de auditoría	30	43%
g. Otros (especifique)	1	1%



Análisis:

Para una firma de auditoría es indispensable estar actualizados y en constante capacitación de los diversos temas en que se agrupa un encargo de auditoría, no solo para su conocimiento primario, sino también para la buena aplicabilidad, desarrollo eficiente, oportuno y preciso.

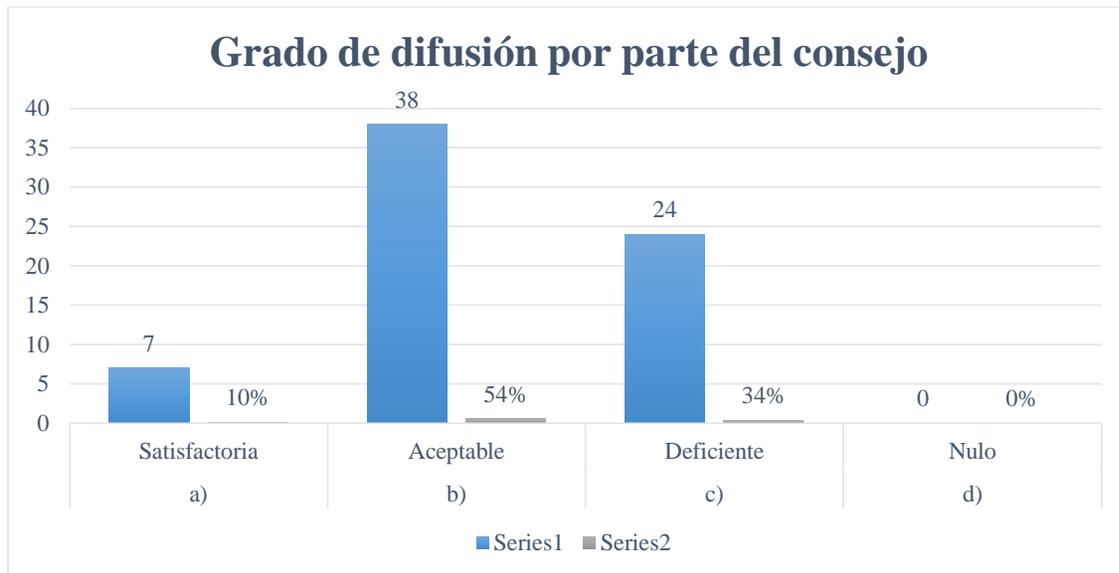
Dentro de las opciones proporcionadas la de mayor puntaje para los encuestados fue el literal e) informe de auditoría con un 43% , en muchos casos se considera la más indispensable por ser el fruto obtenido después de realizar la auditoría, continua d) procedimientos sustantivos, cabe aclarar que la importancia que presenta este literal es decisivo para el encargo de auditoría, ya que es acá donde se obtiene la evidencia de la ejecución; posteriormente se encuentran en casi un mismo rango literales a), b) y d), no menos importantes pero si con menor demanda.

Pregunta 5

¿Cómo considera el grado de difusión por parte del Consejo de Vigilancia de la Profesión de Contaduría Pública y Auditoría y de las gremiales de contadores sobre los aspectos contemplados en el Código de Ética del IFAC?

Objetivo: identificar la percepción que tienen los profesionales de la contaduría pública, sobre la difusión del consejo sobre el código de ética.

OPCIÓN	FRECUENCIA	PORCENTAJE
b. Satisfactoria	7	10%
c. Aceptable	38	54%
d. Deficiente	24	34%
e. Nulo	0	0%



Análisis:

Toda persona tiene la responsabilidad de presentar un comportamiento con valores y ético, y de esa manera cada profesión, entidad o grupo de personas crean sus propias políticas, normas, etc. Para crear un parámetro de lo adecuado e inadecuado. Es así que la profesión de la contaduría no sería la excepción y tiene su propio reglamento el cual está a disponibilidad de todos.

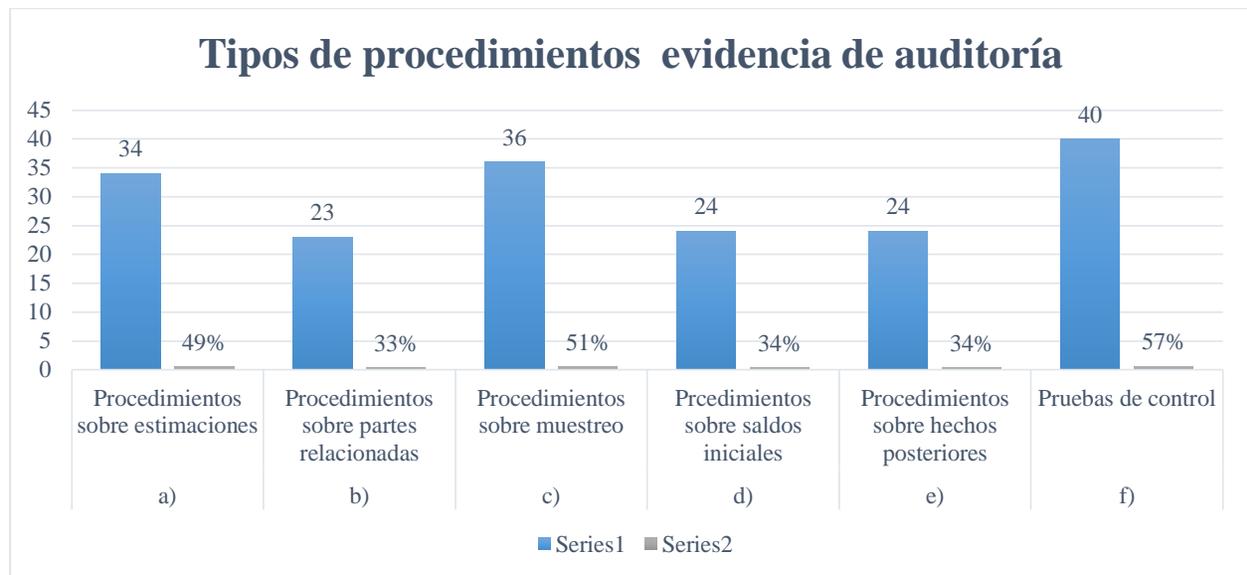
En la siguiente recolección de información se consultó la opinión del grado de difusión que se ha tenido de dicho código, donde la mayor cantidad de profesionales ha considerado de manera aceptable la divulgación de este reglamento.

Pregunta 6

De la siguiente lista de procedimientos enmarcados en la “NIAS 500: Evidencia de Auditoría” indique aquellos que en la ejecución de los encargos de auditoría ha realizado:

Objetivo: conocer qué tipo de procedimientos son realizados con mayor frecuencia en los encargos de auditoría.

OPCIÓN	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Procedimientos sobre estimaciones	34	49%
Procedimientos sobre partes relacionadas	23	33%
Procedimientos sobre muestreo	36	51%
Procedimientos sobre saldos iniciales	24	34%
Procedimientos sobre hechos posteriores	24	34%
Pruebas de control	40	57%



Análisis:

Dentro de una empresa, al momento de realizar una auditoría o elaborar los programas se debe establecer un criterio o parámetro de valuación, de los cuales se consideran los mas importantes para el desarrollo de dicho encargo.

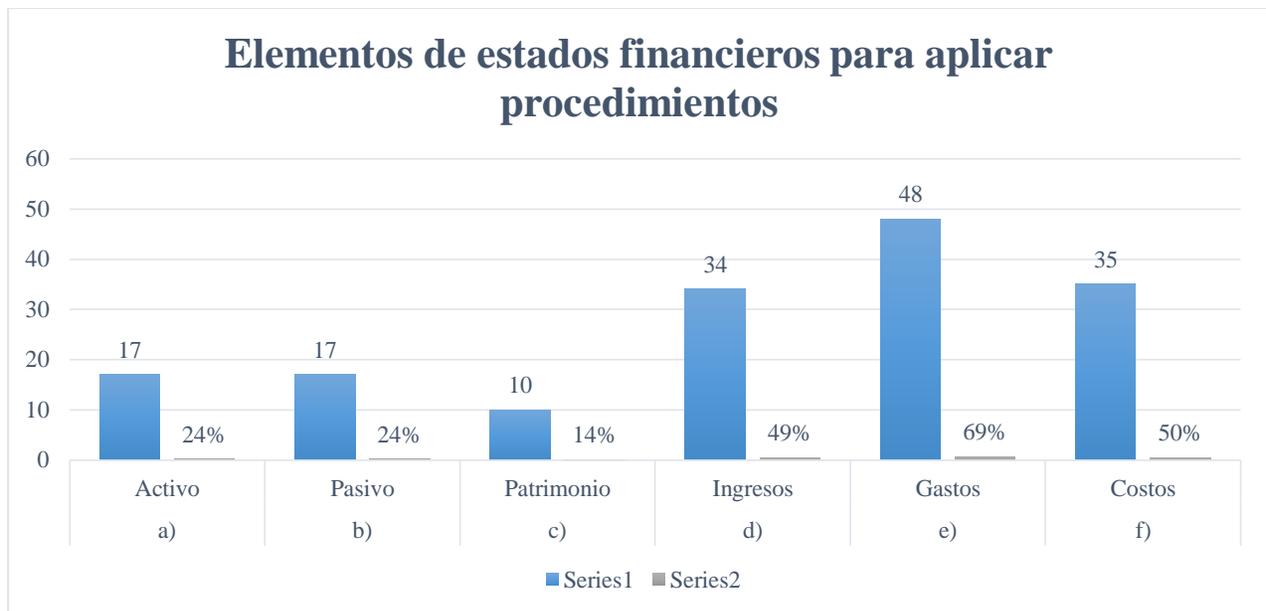
Según la recolección de datos obtenida, se observa que tanto el literal f) pruebas de control y el literal c) procedimientos sobre muestreos, son los más utilizados ya que generan más confianza y fiabilidad al ser ejecutados, se considera que mientras mejor control presente una entidad menos será el riesgo que posee, al igual que mientras más confianza genere la muestra obtenida, mejor aceptada será la opinión del auditor

Pregunta 7

De los siguientes elementos que componen los estados financieros, ¿en cuáles aplicaría procedimientos analíticos?

Objetivo: conocer cuáles son los elementos de los estados financieros más propicios para desarrollar procedimientos analíticos.

OPCIÓN	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Activo	17	24%
Pasivo	17	24%
Patrimonio	10	14%
Ingresos	34	49%
Gastos	48	69%
Costos	35	50%



Análisis:

Los Estados Financieros están constituidos por elementos en los cuales se agrupan los beneficios y posesiones de la entidad, deudas y obligaciones, el aporte de los socios, gastos e ingresos; con el conocimiento y análisis de cada uno de ellos se conoce la entidad y el curso que esta lleva, por lo que genera de mucha importancia un buen valúo de estas cuentas y obtener el menos riesgo posible sobre imprescindibles para la entidad.

De los cinco elementos ni uno es menos importante, pero por su naturaleza y origen, se puede determinar para cuales es más propicio y eficiente ciertos tipos de métodos o procedimientos a realizar en un encargo de auditoría.

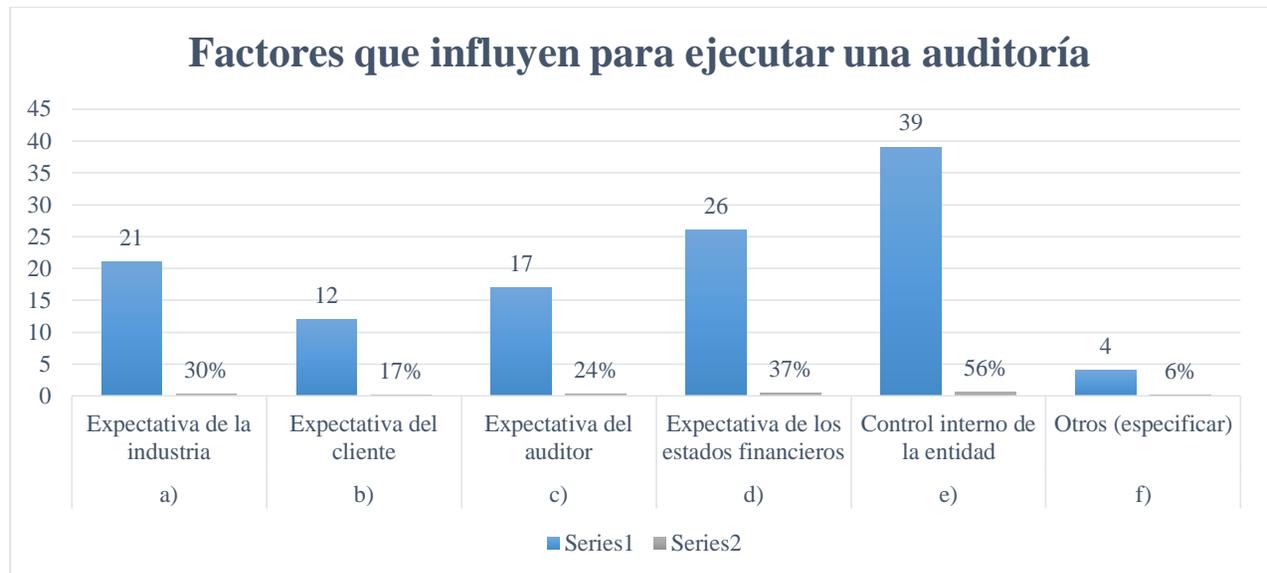
Según la encuesta realizada se observa que los elementos considerados para este tipo de procedimientos son las cuentas de resultado, las cuales se vuelven más variables y de un análisis más analítico, ya que dependen de la operatividad de la entidad comercial, gastos con un 69%, costos 50% e ingresos 49%

Pregunta 8

¿Cuáles de los factores detallados a continuación, toma en cuenta al momento de ejecutar procedimientos analíticos?

Objetivo: identificar qué factores son los más significativos al momento de ejecutar procedimientos de auditoría.

OPCIÓN	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Expectativa de la industria	21	30%
Expectativa del cliente	12	17%
Expectativa del auditor	17	24%
Expectativa de los estados financieros	26	37%
Control interno de la entidad	39	56%
Otros (especificar)	4	6%



Análisis:

Para desarrollar y ejecutar Procedimientos de Auditoría es indispensable conocer del entorno de la entidad, sus inicios, operaciones, en sí todo lo que la conforma; desde ahí se puede obtener un análisis profundo, pero sin dejar de lado que cada procedimiento, método y análisis, viene enfocado a una perspectiva específica, buscando cumplir un objetivo y de esa manera que sea valuado.

La encuesta permitió obtener los siguientes resultados, considerando que la parte fundamental para guiar los procedimientos analíticos es según el Control Interno, ya que se considera de mucha importancia el conocimiento de la sociedad, los controles que se desarrollen y así minimizar riesgos, que es en esencia lo que busca la ejecución de procedimientos en un encargo de auditoría.

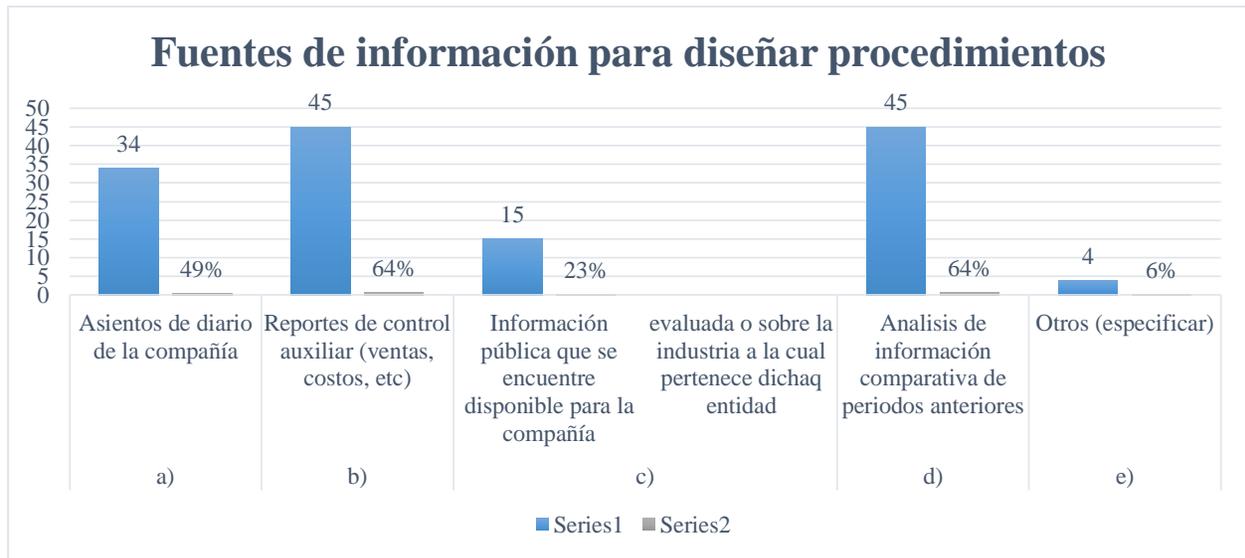
Pregunta 9

En la ejecución de procedimientos analíticos, ¿qué fuentes de información utiliza como base para diseñar dichos procedimientos?

Objetivo: indagar sobre las fuentes que se utilizan para el desarrollo de procedimientos analíticos.

OPCIÓN	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Asientos de diario de la compañía	34	49%
Reportes de control auxiliar (ventas, costos, etc.)	45	64%
Información pública que se encuentre disponible para la compañía evaluada o sobre la industria a la cual pertenece dicha entidad	15	23%
Análisis de información comparativa de periodos anteriores	45	64%

Otros (especificar)	4	6%
---------------------	---	----



Análisis:

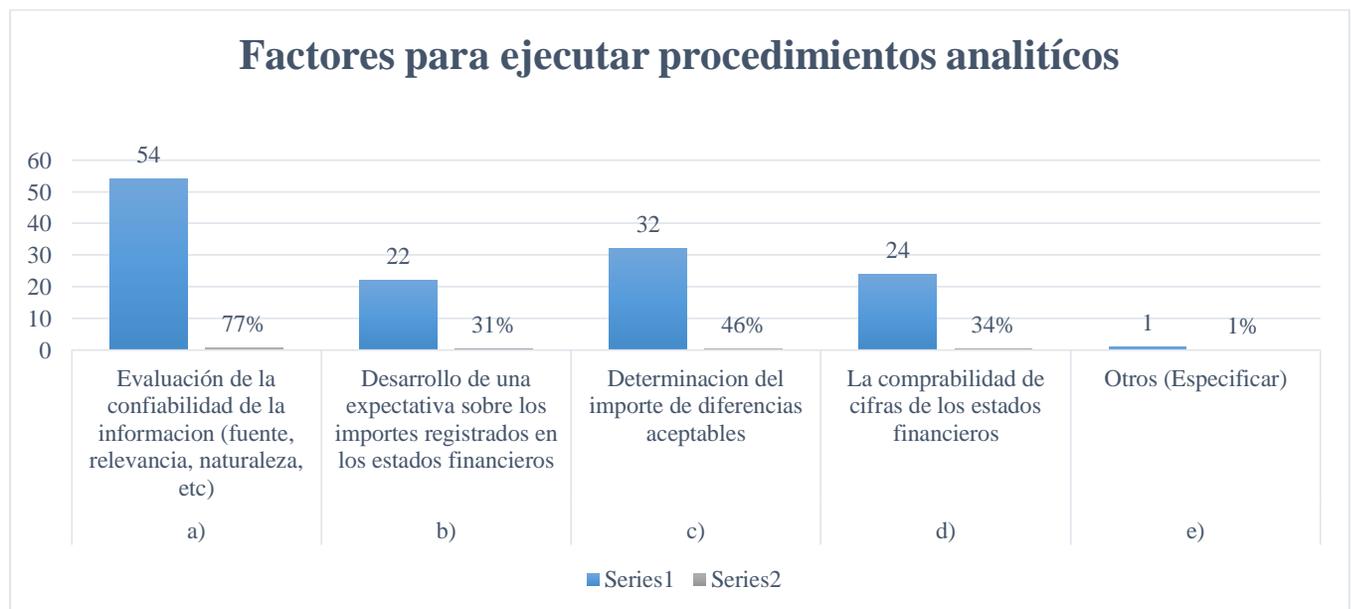
Quando se elaboran los procedimientos analíticos, se necesita información que alimente dichas cédulas, matrices y toda la información primaria que se ha utilizado para la creación de otros informes y/o reportes.

Al realizar la encuesta los factores con mayor porcentaje fueron (ambos con un 64%) "control auxiliar de ventas", "información comparativa de años anteriores"; se consideran de suma importancia ya que en una se evalúa la operatividad, el crecimiento económico (ventas), al ser una cuenta tan volátil que es lo que sucede al hablar del efectivo, se debe trabajar precaución, la segunda genera un historial, métodos de comparación, análisis de crecer o decrecer de un periodo con otro, además de sustentar el principio de comparabilidad, genera un mayor criterio y prevención para futuros periodos

Pregunta 10

¿Cuál de los siguientes factores analiza al momento de tomar la decisión si acompañar la ejecución de procedimientos analíticos con otros procedimientos adicionales?

OPCIÓN	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Evaluación de la confiabilidad de la información (fuente, relevancia, naturaleza, etc.)	54	77%
Desarrollo de una expectativa sobre los importes registrados en los estados financieros	22	31%
Determinación del importe de diferencias aceptables	32	46%
La comparabilidad de cifras de los estados financieros	24	34%
Otros (Especificar)	1	1%



Análisis:

Para que el auditor, pueda dar una opinión fiable sobre la razonabilidad de las cifras de los estados financieros, debe de contar con la seguridad de un trabajo de auditoría bien elaborado, cumpliendo la normativa y expectativas de la compañía, entre otros factores.

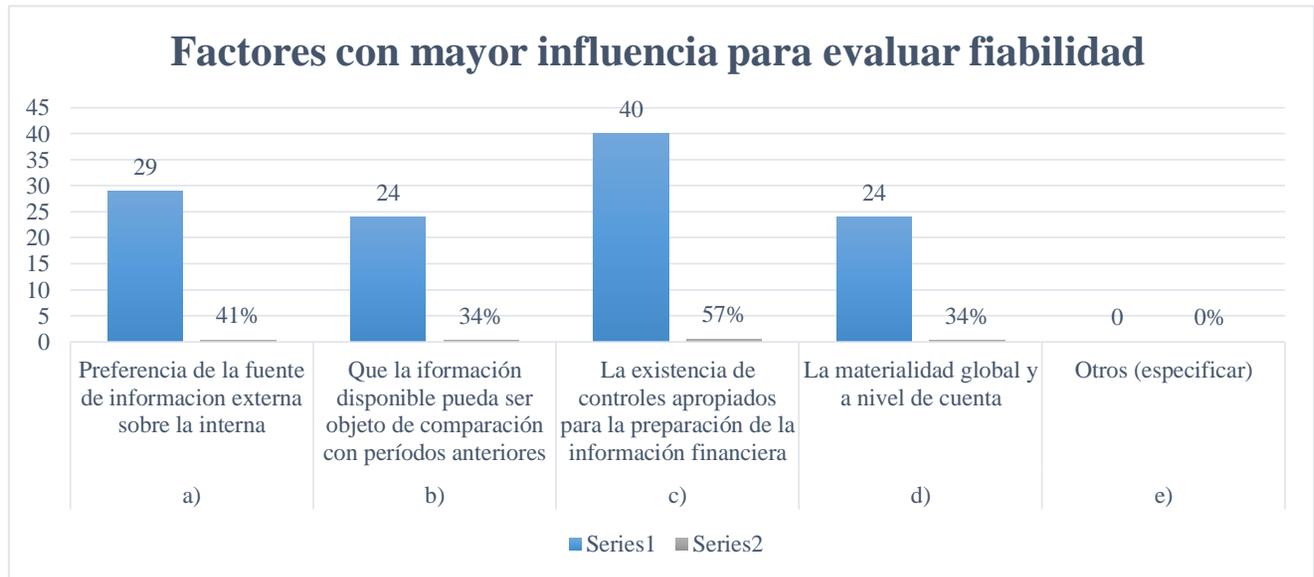
Según la encuesta realizada los profesionales dieron respuesta mencionando los factores que más inciden en su opinión con la información adicional que elaboran o solicitan en programas y procedimientos.

Se puede observar que el literal a) es el más utilizado con un 70% genera más confianza y seguridad, el importe de diferencias con un 46%, y con porcentaje similares la comparabilidad de cifras e importes en los estados financieros.

Pregunta 11

Con base a su experiencia profesional, ¿cuál de los siguientes factores es el que tiene mayor influencia al momento de evaluar la fiabilidad de la información que se utiliza como base para el diseño de procedimientos analíticos sustantivos?

OPCIÓN	FRECUENCIA	
	A	%
a. Preferencia de la fuente de información externa sobre la interna	29	41%
b. Que la información disponible pueda ser objeto de comparación con períodos anteriores	24	34%
c. La existencia de controles apropiados para la preparación de la información financiera	40	57%
d. La materialidad global y a nivel de cuenta	24	34%
e. Otros (especificar)	0	0%



Análisis:

Según la encuesta realizada el factor que más influye para medir la fiabilidad de la información es: la existencia de controles con un porcentaje del 57%, considerando que mientras más eficientes y seguros sean los controles menor riesgo en los procesos, continua con un 41% la confianza que genera la fuente externa para que libre de sesgo.

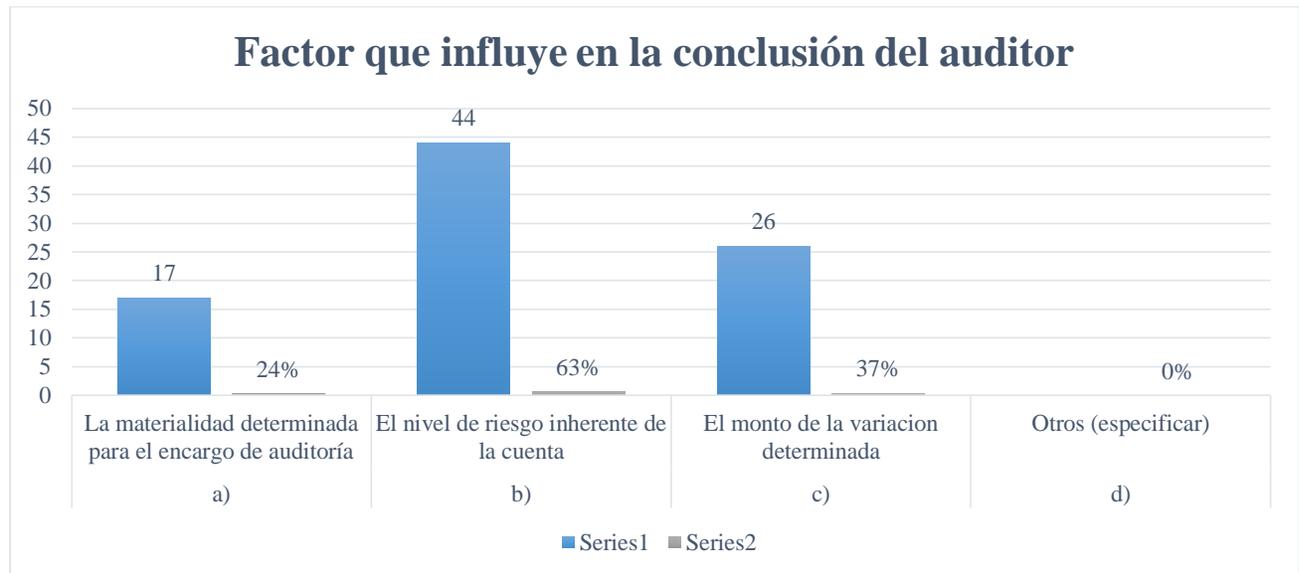
El siguiente factor es la comparabilidad de cifras en los estados financieros, ya que eso genera el conocimiento de la historia de la compañía y record de la misma, dejando al final la materialidad, siendo que es basada a estimación y estudio, nada certero y preciso.

Pregunta 12

En su opinión, ¿cuál es el principal factor que ejerce influencia en la conclusión del auditor, sobre la variación obtenida en los procedimientos analíticos con las cifras registradas en los estados financieros?

Objetivo: conocer que factor genera influencia en la conclusión del auditor que obtiene a partir de los procedimientos analíticos.

OPCIÓN	FRECUENCIA	PORCENTAJE
La materialidad determinada para el encargo de auditoría	17	24%
El nivel de riesgo inherente de la cuenta	44	63%
El monto de la variación determinada	26	37%
Otros (especificar)		0%



Análisis:

Dentro de una auditoría hay muchos factores y parámetros que considera el auditor para poder determinar su opinión, entre los cuales se encuentran las variaciones que generan los procedimientos con las cifras que se obtuvieron de los estados financieros

En la encuesta realizada se contempló que uno de los cuales era más influyente es: el nivel de riesgo inherente(63%), es decir, ese riesgo que esta por naturaleza, por lo tanto una variación considerable en esa cuenta generaría la inquietud que los controles no se estén llevando bajo lo previsto y designado.

El siguiente factor con un 37% es el monto de la variación, el cual si el monto aumenta y disminuye fuera de un margen aceptable determina mayor observación a dichas cuentas que han producido el cambio, es por ellos lo importante de la comparabilidad.

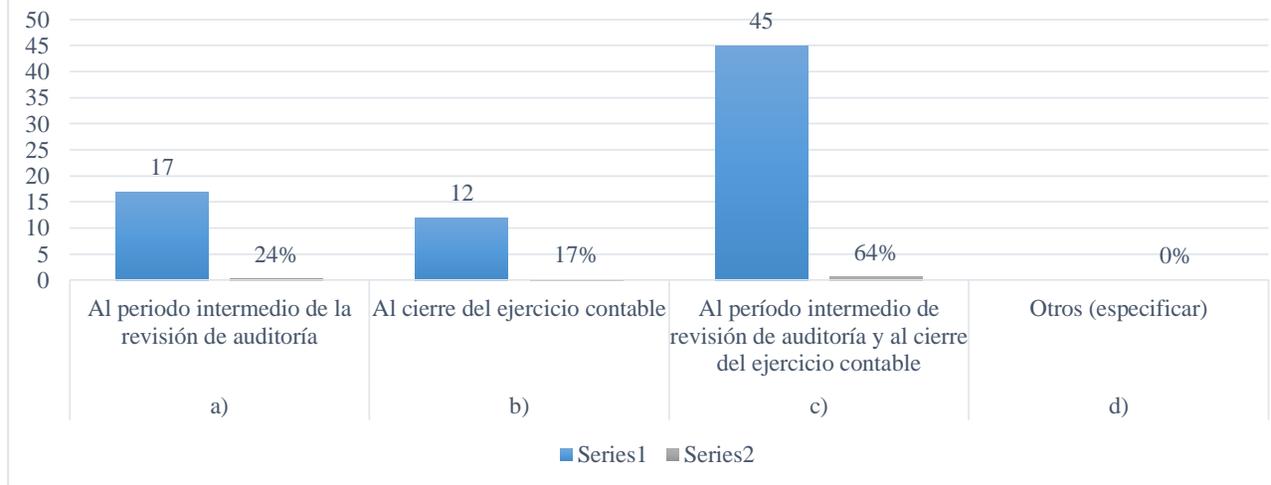
Pregunta 13

En su opinión, ¿cuál es el momento apropiado del encargo de auditoría (oportunidad de los procedimientos analíticos) para ejecutar procedimientos analíticos sustantivos?

Objetivo: Conocer cuál es el momento apropiado en un encargo de auditoría, ejecutar los procedimientos analíticos.

OPCIÓN	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Al periodo intermedio de la revisión de auditoría	17	24%
Al cierre del ejercicio contable	12	17%
Al período intermedio de revisión de auditoría y al cierre del ejercicio contable	45	64%
Otros (especificar)		0%

Momento oportuno para los procedimientos analíticos



Análisis:

El proceso de una auditoría conlleva varias etapas, las cuales se van desarrollando a lo largo del año contable y dentro de los parámetros las fechas establecidas por los encargados de la auditoría, se establecen dichas fechas según el criterio del encargado de dicho trabajo, el cual muchas veces es determinado según la naturaleza de la industria, los flujos efectivos, y la operatividad misma.

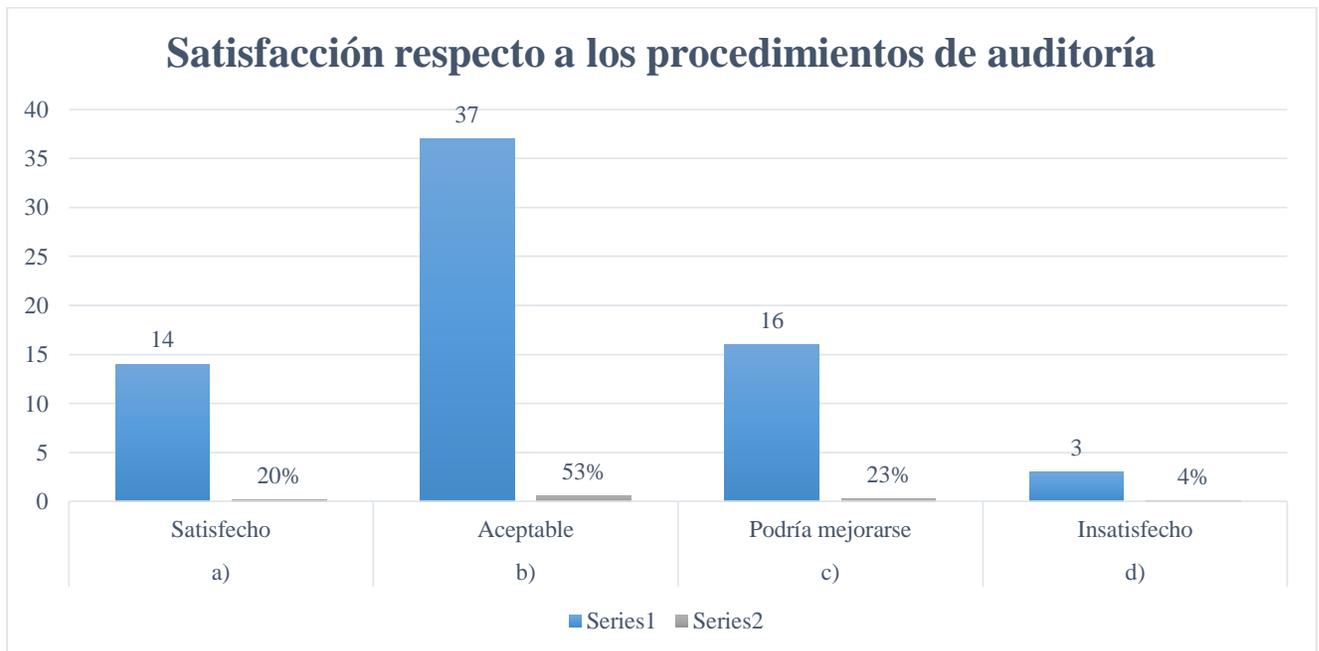
En la encuesta realizada se observa que según el criterio de muchos profesionales el periodo más acertado para realizar los procedimientos analíticos es " periodo intermedio de auditoría y al cierre del ejercicio, es considerado el más viable tomando en cuenta que hay empresas que elaboran cierres a medio año, así determinan los procedimientos una vez al año y en el momento que se desarrolle la revisión.

Pregunta 14

De acuerdo al grado de satisfacción, ¿qué tan satisfecho se encuentra respecto a los procedimientos analíticos realizados en la obtención de evidencia?

Objetivo: Conocer el grado de satisfacción que le genera desarrollar los procedimientos analíticos.

OPCIÓN	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Satisfecho	14	20%
Aceptable	37	53%
Podría mejorarse	16	23%
Insatisfecho	3	4%
TOTAL	70	



Análisis:

En el proceso del encargo de auditoría hay diversas maneras y procedimientos para obtener la evidencia, entre los cuales tenemos los procedimientos sustantivos y analíticos, los primeros son de manera cuantitativa, una forma práctica y visiblemente rápida para conocer la variación de las cuentas que se revisaron, el siguiente es de mayor análisis ya que genera conocer del proceso que lleve dicha cuenta y la incidencia que se obtiene a consecuencia de los cambios de un periodo a otro.

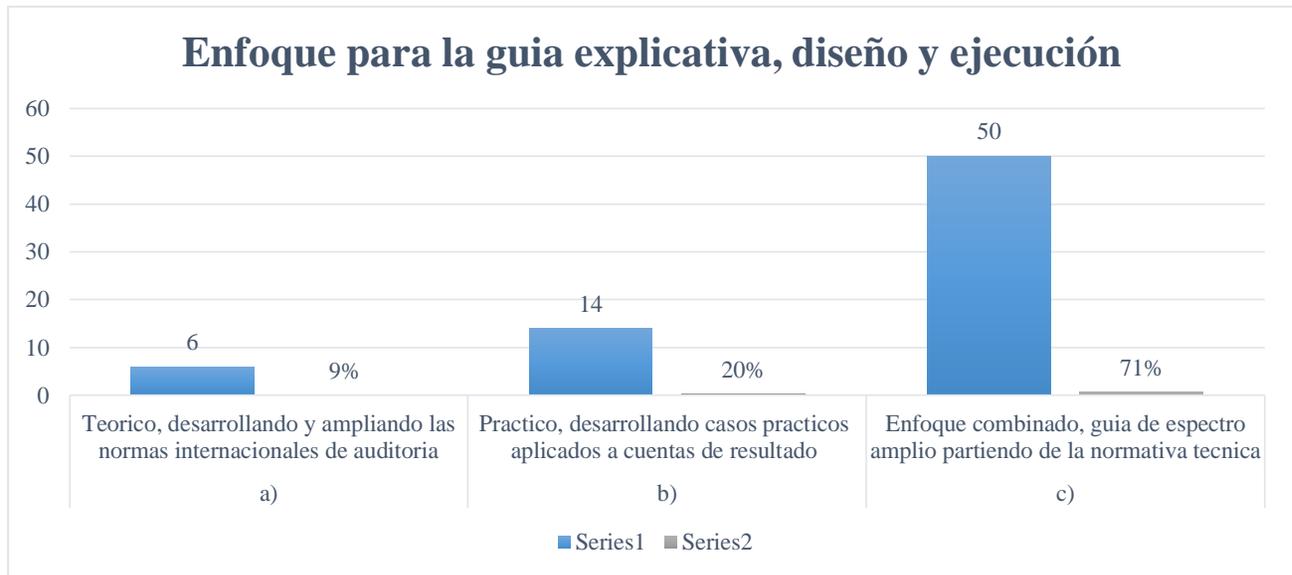
Según los resultados obtenidos se observa que se considera “Aceptable” el resultado que generan los procedimientos analíticos, es decir, son una buena manera de medir u obtener la evidencia de una auditoría.

Pregunta 15

¿Con qué enfoque considera debería ser abordada una guía explicativa sobre el diseño y la ejecución de procedimientos analíticos sustantivos?

Objetivo: conocer el diseño más apropiado para el desarrollo de una guía explicativa sobre los procedimientos analíticos.

OPCIÓN	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Teórico, desarrollando y ampliando las NORMAS INTERNACIONALES FDE AUDITORÍA	6	9%
Practico, desarrollando casos prácticos aplicados a cuentas de resultado	14	20%
Enfoque combinado, guía de espectro amplio partiendo de la normativa técnica y llegando a casos prácticos	50	71%
TOTAL	70	



Análisis:

Toda firma de auditoría establece normas, procesos, manuales, revistas, etc., para determinar y establecer sus programas; esto beneficia la estandarización de los procesos y la mejor comparabilidad de una entidad con otra, además de ayudar a la profesión para aumentar la literatura de esta temática como lo es la auditoría.

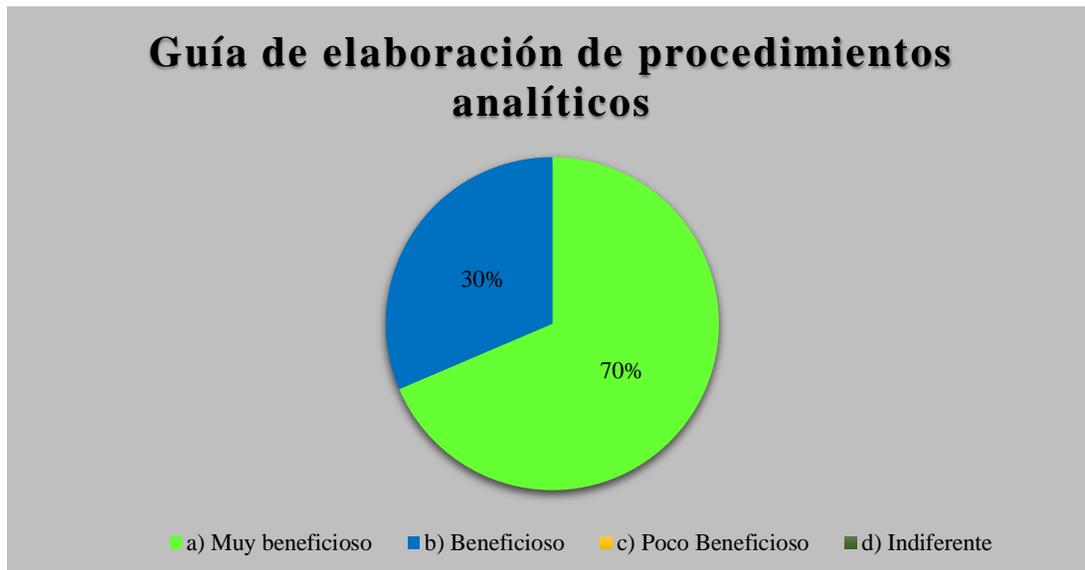
Según la encuesta realizada los profesionales consideran que, una guía combinada en teoría y práctica, siempre y cuando sea basada en la normativa técnica, es la mejor opción para el documento o guía del cual se auxilien.

Dejando un amplio margen de diferencia con las otras dos opciones que solamente se enfocan en una teórica o práctica.

Pregunta 16

¿Cómo consideraría la elaboración de una guía de procedimientos analíticos, que facilite la evaluación sobre las cuentas de resultado, en las empresas del sector comercio?

OPCIÓN	FRECUENCIA	PORCENTAJE
Muy beneficioso	48	70%
Beneficioso	21	30%
Poco Beneficioso	0	0%
Indiferente	0	0%
TOTAL	69	



Análisis:

Tal como se observa en el gráfico, ambas respuestas seleccionadas se inclinan por la aceptación o visto bueno a una guía y/o documento que vendría a sumarse a la bibliografía que ya se posee,

para el desarrollo y comprensión de los procedimientos de auditoría al igual que la normativa técnica.

Esta guía busca ampliar y ejemplificar de una manera práctica, la elaboración de procedimientos de auditoría para facilitar la inducción a dichos métodos de obtención de evidencia.

Ejecución de procedimientos sustantivos

PSI 1

Prueba de corte de formas de ingresos

Empresa: Comerciantes Diversos, S.A.

Auditoría: 01 de enero al 31 de diciembre de 2016

Objetivo: Verificar que todas las transacciones fueron registradas en el período correspondiente.

Papel de Trabajo: Prueba de corte de formas ingresos.

Procedimiento:

1. Solicitamos los últimos documentos emitidos de ingresos 2016 (ticket, factura, crédito fiscal)
2. Solicitamos los primeros documentos emitidos de ingresos 2017 (ticket, factura, crédito fiscal)
3. Se obtuvo el detalle de las líneas que integran la partida de ingreso.
4. Se comparó la fecha que se emitió el documento con la fecha de registro en el sistema contable.

Conclusión:

Con base al procedimiento de auditoría ejecutado, concluimos que el saldo de ingresos se encuentra registrado dentro del periodo correspondiente revisado.

N°	Fecha	Tipo de Documento	Monto	Fecha	N° Partida contable	Monto
1	24/12/2016	Crédito Fiscal	\$ 25.00	25/12/2016	22	\$ 25.00
2	24/12/2016	Crédito Fiscal	\$ 741.00	25/12/2016	22	\$ 741.00
3	24/12/2016	Crédito Fiscal	\$ 585.00	25/12/2016	22	\$ 585.00
4	24/12/2016	Crédito Fiscal	\$ 357.00	25/12/2016	22	\$ 357.00
5	24/12/2016	Crédito Fiscal	\$ 147.00	25/12/2016	22	\$ 147.00
6	30/12/2016	Fact. Consumidor Final	\$ 75.00	31/12/2016	35	\$ 75.00
7	30/12/2016	Fact. Consumidor Final	\$ 147.00	31/12/2016	35	\$ 147.00
8	30/12/2016	Fact. Consumidor Final	\$ 25.50	31/12/2016	35	\$ 25.50
9	30/12/2016	Fact. Consumidor Final	\$ 74.10	31/12/2016	35	\$ 74.10
10	30/12/2016	Fact. Consumidor Final	\$ 15.00	31/12/2016	35	\$ 15.00
11	31/12/2016	Ticket	\$ 35.00	31/12/2016	36	\$ 35.00
12	31/12/2016	Ticket	\$ 15.00	31/12/2016	36	\$ 15.00
13	31/12/2016	Ticket	\$ 29.00	31/12/2016	36	\$ 29.00
14	31/12/2016	Ticket	\$ 17.00	31/12/2016	36	\$ 17.00
15	31/12/2016	Ticket	\$ 25.00	31/12/2016	36	\$ 25.00

N°	Fecha	Tipo de Documento	Monto	Fecha	N° Partida contable	Monto
1	02/01/2017	Ticket	\$ 15.99	03/01/2017	2	\$ 15.99
2	02/01/2017	Ticket	\$ 8.99	03/01/2017	6	\$ 8.99
3	02/01/2017	Ticket	\$ 16.60	03/01/2017	8	\$ 16.60
4	02/01/2017	Ticket	\$ 24.00	03/01/2017	7	\$ 24.00
5	02/01/2017	Ticket	\$ 35.00	03/01/2017	8	\$ 35.00
6	02/01/2017	Fact. Consumidor Final	\$ 115.00	03/01/2017	12	\$ 115.00
7	02/01/2017	Fact. Consumidor Final	\$ 357.00	03/01/2017	7	\$ 357.00
8	02/01/2017	Fact. Consumidor Final	\$ 951.00	03/01/2017	7	\$ 951.00
9	02/01/2017	Fact. Consumidor Final	\$ 15.00	03/01/2017	15	\$ 15.00
10	02/01/2017	Fact. Consumidor Final	\$ 25.00	03/01/2017	12	\$ 25.00
11	06/01/2017	Crédito Fiscal	\$ 35.00	07/01/2017	15	\$ 35.00
12	06/01/2017	Crédito Fiscal	\$ 852.00	07/01/2017	15	\$ 852.00
13	06/01/2017	Crédito Fiscal	\$ 456.00	07/01/2017	8	\$ 456.00
14	06/01/2017	Crédito Fiscal	\$ 321.00	07/01/2017	5	\$ 321.00
15	06/01/2017	Crédito Fiscal	\$ 196.00	07/01/2017	5	\$ 196.00

Realizado por: JMM

Revisado por: MAO

Marca de auditoría:

△

Información obtenida de la documentación física.

€

Información obtenida del sistema.

Elaboró: _____ Revisó: _____ Autorizó: _____

PRUEBA DE EXACTITUD DE INGRESOS

PSI 2

- Empresa:** Comerciantes Diversos, S.A.
- Auditoría:** 01 de enero al 31 de diciembre de 2016
- Objetivo:** Verificar en los documentos de ingreso el detalle de artículos vendidos sea exacto al registrado en la baja de inventarios.
- Papel de Trabajo:** Prueba de exactitud de ingresos.

Procedimiento:

1. De la selección de ticket, factura, crédito fiscal evaluados en la prueba de corte de ingresos recopilamos el total de artículos vendidos y verificamos a través de un reporte de movimiento de inventarios.
2. En el kardex a nivel de RMS verificamos que efectivamente dichas unidades hubieran sido de baja.

Conclusión:

De acuerdo al procedimiento de auditoría ejecutado, concluimos que el saldo de ingresos se encuentra registrado de manera exacta durante el periodo evaluado.

N°	Fecha	Tipo de Documento	Total Monto	Cod	Descripción /Artículo	Cant	Monto Unidad	Cod./Trans acción	Fecha	Cod. Artículo	Cant	Montos	Diferencia
1	24/12/2016	Crédito Fiscal	\$ 25.00	528574	Pantalón/niño	1	\$25.00	RM 6987	24/12/2016	528574	1	\$25.00	\$ -
2	24/12/2016	Crédito Fiscal	\$ 741.00	698547	Microonda	1	\$80.00	RM 7412	24/12/2016	698547	1	\$80.00	\$ -
				741258	Lavadora	1	\$661.00	RM 3214		741258	1	\$661.00	\$ -
3	24/12/2016	Crédito Fiscal	\$ 585.00	741258	Refrigeradora	1	\$585.00	RM 6547	24/12/2016	741258	1	\$585.00	\$ -
4	24/12/2016	Crédito Fiscal	\$ 357.00	963258	Blusa materna	10	\$21.50	RM 9512	24/12/2016	963258	10	\$21.50	\$ -
				698523	Pantalón/dama	10	\$14.20	RM 6985		698523	10	\$14.20	\$ -
5	24/12/2016	Crédito Fiscal	\$ 147.00	874569	Ventilador /techo	1	\$147.00	RM 7532	24/12/2016	874569	1	\$147.00	\$ -
6	30/12/2016	Fact. Consumidor Final	\$ 75.00	644125	Camisa náutica	1	\$75.00	RM 9632	30/12/2016	644125	1	\$75.00	\$ -
7	30/12/2016	Fact. Consumidor Final	\$ 147.00	369852	bañera/bebe	1	\$47.00	RM 2154	30/12/2016	369852	1	\$47.00	\$ -
8	30/12/2016	Fact. Consumidor Final	\$ 25.50	987444	Blusa / juvenil	1	\$25.50	RM 5689	30/12/2016	987444	1	\$25.50	\$ -
9	30/12/2016	Fact. Consumidor Final	\$ 74.10	632563	Suéter/ juvenil	1	\$74.10	RM 3254	30/12/2016	632563	1	\$74.10	\$ -
10	30/12/2016	Fact. Consumidor Final	\$ 15.00	214555	Pantalón/adulto	1	\$ 5.00	RM 4578	30/12/2016	214555	1	\$ 15.00	\$ -
11	31/12/2016	Ticket	\$ 35.00	874555	Zapato/dama	1	\$ 35.00	RM 2514	31/12/2016	874555	1	\$ 35.00	\$ -
12	31/12/2016	Ticket	\$ 15.00	986554	Joyería	1	\$ 15.00	RM 2536	31/12/2016	986554	1	\$ 15.00	\$ -
13	31/12/2016	Ticket	\$ 29.00	258745	Zapatos	1	\$ 29.00	RM 1425	31/12/2016	258745	1	\$29.00	\$ -
14	31/12/2016	Ticket	\$ 17.00	698741	Traje de baño/niña	1	\$ 17.00	RM 9865	31/12/2016	698741	1	\$ 17.00	\$ -
15	31/12/2016	Ticket	\$ 25.00	632589	Joyería	1	\$ 25.00	RM 8563	31/12/2016	632589	1	\$ 25.00	\$ -
Total			\$2,312.60			36	\$1,991.30				36	\$ 1,991.30	\$ -

Realizado por: JMM

Revisado por: MAO

Marca de auditoría:

- △ Información obtenida de la documentación física (documento ingreso/ventas).
- € Información obtenida del sistema RMS Inventarios

EJECUCIÓN DE PROCEDIMIENTOS SUSTANTIVOS**GASTOS**

- Empresa:** Comerciantes Diversos, S.A.
- Auditoría:** 01 de enero al 31 de diciembre de 2016
- Objetivo:** Verificar que todas las transacciones fueron registradas en el período correspondiente.
- Papel de Trabajo:** Prueba de corte de gastos

Procedimiento:

1. Se solicita la data de los pagos efectuados durante los primeros dos meses del siguiente año y se toma una muestra.
2. Se verifican los documentos (factura, crédito fiscal, fact.exportacion), que tengan fecha del año que se está pagando, caso contrario que este registrado el gasto el año anterior

Conclusión:

Con base a los procedimientos de auditoría efectuados, concluimos que el saldo correspondiente a gastos, se encuentra registrado en el periodo correspondiente.

△ →

N°	Fecha	Tipo de Documento	Proveedor	Partida 2016	Monto	Fecha/ Cheque	N° Cheque	Proveedor	Monto
1	02/12/2016	Crédito Fiscal	Whirpool El Salvador, S.A.	180	\$ 874.00	15/01/2017	2587-4	Whirpool El Salvador, S.A.	\$ 874.00
2	02/12/2016	Crédito Fiscal	Cosméticos y Perfumes, S.A.	180	\$ 365.00	15/01/2017	2698-7	Cosméticos y Perfumes, S.A.	\$ 365.00
3	02/12/2016	Crédito Fiscal	Whirpool El Salvador, S.A.	180	\$ 412.00	15/01/2017	2699-8	Whirpool El Salvador, S.A.	\$ 412.00
4	06/12/2016	Crédito Fiscal	Sony Latin América Corp. Ltda.	180	\$ 874.00	15/01/2017	2715-7	Sony Latin América Corp. Ltda.	\$ 874.00
5	06/12/2016	Crédito Fiscal	Whirpool El Salvador, S.A.	180	\$ 258.00	15/01/2017	2897-7	Whirpool El Salvador, S.A.	\$ 258.00
6	06/12/2016	Crédito Fiscal	Whirpool El Salvador, S.A.	180	\$ 654.00	31/01/2017	4785-8	Whirpool El Salvador, S.A.	\$ 654.00
7	15/12/2016	Crédito Fiscal	Cosméticos y Perfumes, S.A.	180	\$ 987.00	31/01/2017	4795-9	Cosméticos y Perfumes, S.A.	\$ 987.00
8	15/12/2016	Crédito Fiscal	Cosméticos y Perfumes, S.A.	180	\$ 852.00	31/01/2017	4975-8	Cosméticos y Perfumes, S.A.	\$ 852.00
9	15/12/2016	Crédito Fiscal	Cisco Corp. Ltda.	180	\$ 741.00	31/01/2017	4995-7	Cisco Corp. Ltda.	\$ 741.00
10	15/12/2016	Crédito Fiscal	Cisco Corp. Ltda.	180	\$ 963.00	31/01/2017	5000-8	Cisco Corp. Ltda.	\$ 963.00
11	18/12/2016	Crédito Fiscal	Cisco Corp. Ltda.	180	\$ 85.50	31/01/2017	5107-4	Cisco Corp. Ltda.	\$ 85.50
12	18/12/2016	Crédito Fiscal	Cisco Corp. Ltda.	180	\$ 74.60	15/02/2017	9874-6	Cisco Corp. Ltda.	\$ 74.60
13	27/12/2016	Crédito Fiscal	INTCOMEX, S.A. de C.V.	180	\$ 25.14	15/02/2017	9875-6	INTCOMEX, S.A. de C.V.	\$ 25.14
14	27/12/2016	Crédito Fiscal	INTCOMEX, S.A. de C.V.	180	\$ 98.00	15/02/2017	9654-6	INTCOMEX, S.A. de C.V.	\$ 98.00
15	27/12/2016	Crédito Fiscal	INTCOMEX, S.A. de C.V.	180	\$ 65.00	15/02/2017	9736-4	INTCOMEX, S.A. de C.V.	\$ 65.00

Realizado por: MEA

Revisado por: MAO

Marca de auditoría:

△ Información obtenida de la documentación física.

€ Información obtenida del sistema.

PRUEBA DE EXACTITUD DE INTEGRIDAD DE GASTOS

- Empresa:** Comerciantes Diversos, S.A.
- Auditoría:** 01 de enero al 31 de diciembre de 2016
- Objetivo:** Verificar que todas las transacciones fueron registradas en el período correspondiente con los valores exactos.
- Papel de Trabajo:** Prueba de exactitud de integridad en gastos

Procedimiento:

1. Seleccionamos una muestra de pagos realizados por la compañía durante el periodo de revisión,
2. Verificamos que los documentos soporte correspondieran al gasto registrado, así como también tuviesen evidencia que el servicio o bien fue prestado o recibido.

Conclusión:

De acuerdo al procedimiento de auditoría realizado concluimos que los gastos se encuentran registrados de manera íntegra y exacta para el periodo evaluado.

Nº	Fecha	Tipo de Documento	Proveedor	Partida 2016	Monto	a	b	Comentarios
1	15/02/2016	Tiket	Cosméticos y Perfumes, S.A.	35	\$ 698.00	✓	✓	
2	15/03/2016	Crédito Fiscal	Whirpool El Salvador, S.A.	85	\$ 658.00	✓	✓	
3	15/05/2016	Tiket	Cosméticos y Perfumes, S.A.	74	\$ 7,456.00	✓	✓	
4	25/06/2016	Tiket	Consultoría en sistemas, S.A. de C.V.	36	\$ 254.00	✓	✓	
5	06/07/2016	Consumidor Final	Sony Latin América Corp. Ltda.	158	\$ 1,469.00	✓	✓	
6	09/07/2016	Consumidor Final	Whirpool El Salvador, S.A.	185	\$ 2,356.00	✓	✓	
7	27/07/2016	Consumidor Final	INTCOMEX, S.A. de C.V.	147	\$ 2,541.00	✓	✓	
8	18/08/2016	Crédito Fiscal	Whirpool El Salvador, S.A.	111	\$ 8,569.00	✓	✓	
9	27/08/2016	Consumidor Final	Whirpool El Salvador, S.A.	85	\$ 8,745.00	✓	✓	
10	27/08/2016	Consumidor Final	INTCOMEX, S.A. de C.V.	36	\$ 145.00	✓	✓	
11	02/09/2016	Consumidor Final	Whirpool El Salvador, S.A.	45	\$ 254.00	✓	✓	
12	06/09/2016	Consumidor Final	Sony Latin América Corp. Ltda.	85	\$ 147.00	✓	✓	
13	07/10/2016	Crédito Fiscal	Noritex, S.A	54	\$ 1,256.24	✓	✓	
14	28/10/2016	Crédito Fiscal	Cosméticos y Perfumes, S.A.	57	\$ 145.25	✓	✓	
15	05/12/2016	Crédito Fiscal	Cisco Corp. Ltda.	60	\$ 987.36	✓	✓	

Realizado por: MEA

Revisado por: MAO

Marca de auditoría:

- △ Información obtenida de la documentación física.
- € Atributos evaluados por auditoría

CONTRATOS DE ARRENDAMIENTO DE LOCAL DE NEGOCIO

Generales

- Arrendador: PLAZA MUNDO

Dirección: ubicado en la ciudad de: Bulevar del ejercito km.4 ½ y Calle Monte Carmelo, Soyapango, San Salvador.

Duración: La duración del arrendamiento será de 5 años

Renta: Un millón ciento ochenta y cinco mil novecientos 76/100 dólares, anuales más el IVA correspondiente en cada momento, pagaderos por mensualidades anticipadas de Noventa y ocho mil ochocientos veinte y cinco 06/100 dólares más IVA.

- Arrendador: METRO CENTRO SANTA ANA

Dirección: centro km.4 ½ y Calle Monte María, Santa Ana, San Salvador.

Duración: La duración del arrendamiento será de 5 años

Renta: de Un millón quince mil novecientos 76/100 dólares, anuales más el IVA correspondiente en cada momento, pagaderos por mensualidades anticipadas de Ochenta y cuatro mil seiscientos cincuenta y ocho 40/100 dólares más IVA

- Arrendador: GRAN VIA

Dirección: San Salvador, ColoNIAS Escalón #3737.

Duración: La duración del arrendamiento será de 5 años

Renta: Un millón ochocientos catorce mil novecientos 76/100 dólares, anuales más el IVA correspondiente en cada momento, pagaderos por mensualidades anticipadas de Ciento cincuenta y un mil doscientos cuarenta y uno 73/100 dólares más IVA

- Arrendador: METROCENTRO

Dirección: Centro comercial Metrocentro, Bulevar de los Héroes ciudad de San Salvador.

Duración: La duración del arrendamiento será de 5 años

Renta: Un millón cuatrocientos quince mil novecientos 76/100 dólares, anuales más el IVA

- Arrendador: METRO CENTRO SAN MIGUEL

Dirección: Avenida Norte No. 101, Bo. La Merced, San Miguel.

Duración: La duración del arrendamiento será de 5 años

Renta: Un millón quince mil novecientos 76/100 dólares, en cuotas anticipadas de Ochenta y cuatro mil seiscientos cincuenta y ocho 40/100 dólares más IVA.

- Arrendador: CENTRO COMERCIAL GALERIAS

Dirección: Paseo General Escalón, #3700, San Salvador

Duración: La duración del arrendamiento será de 5 años

Renta: Un millón cuarenta y siete mil novecientos 76/100 dólares, anuales más el IVA correspondiente en cada momento, pagaderos por mensualidades anticipadas de Ochenta y siete mil trescientos veinte y cinco 06/100 dólares más IVA.