



San Marcos

MIEMBRO DE LA RED
ILUMNO

EL ENFOQUE DEL AUDITOR EN UNA AUDITORÍA

EL ENFOQUE DEL AUDITOR EN UNA AUDITORÍA

EL ENFOQUE DEL AUDITOR EN UNA AUDITORÍA DE INGRESOS, COSTOS DE VENTAS FINANCIEROS Y GASTOS

ENFOQUE DEL AUDITOR

El enfoque general de auditoría es un elemento central de cualquier auditoría y está determinado por la naturaleza del tipo de examen a realizar. También define el conocimiento, la información y los datos necesarios, así como los procedimientos de auditoría requeridos para obtenerlos y analizarlos.

En cuanto a sus alcances, el auditor puede considerar los siguientes asuntos al establecerlos:

- El marco de referencia para información financiera sobre el que se ha preparado la información financiera que se va a auditar incluye cualquier necesidad de conciliaciones con otro marco de referencia para información financiera.
- Los requisitos de información específicos por industria.
- La naturaleza de las relaciones de control entre una controladora y sus componentes, la cual determina cómo se va a consolidar el grupo.
- La extensión en que los componentes son auditados por otros auditores.
- La naturaleza de los segmentos del negocio que se van a auditar, incluyendo la necesidad de conocimiento especializado.
- La cobertura esperada de la auditoría, incluyendo el número y las localidades de componentes por incluir.
- La moneda que se va a usar para reportar, incluyendo cualquier necesidad de conversión de moneda para la información financiera auditada.
- La necesidad de una auditoría estatutaria de estados financieros independientes,
- Una auditoría para fines de consolidación.





San Marcos

MIEMBRO DE LA RED
ILUMNO

La auditoría financiera se enfoca en determinar si la información financiera de una entidad se presenta de conformidad con la emisión de información financiera y el marco regulatorio aplicable.

Los diferentes objetivos que se pueden incluir en una auditoría de las cuentas y otros informes financieros de estados y entidades, no preparados necesariamente de conformidad con un marco general de declaración de información financiera; como lo son los presupuestos, secciones de presupuestos, depósitos y otras decisiones tomadas

sobre la retribución de los recursos, así como la aplicación de los estos en categorías de ingresos o pagos o activos o pasivos.

LA AUDITORÍA FINANCIERA SE ENFOCA EN DETERMINAR SI LA INFORMACIÓN FINANCIERA DE UNA ENTIDAD SE PRESENTA DE CONFORMIDAD CON LA EMISIÓN DE INFORMACIÓN FINANCIERA Y EL MARCO REGULATORIO APLICABLE.

El propósito de una auditoría de las cuentas de ingresos, costos, gastos, intereses debe ser por separado, esto permite aumentar el grado de confianza de los

posibles usuarios en dichos estados financieros. Esto se logra a través del dictamen emitido por el auditor sobre si los estados financieros han sido preparados, en todos los aspectos importantes, de acuerdo con el marco de referencia para la emisión de información financiera aplicable o -en el caso de los estados financieros preparados de conformidad con un marco razonable de presentación de la información financiera- si los estados financieros se presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, o proporcionan una visión verdadera y justa de conformidad con dicho marco normativo.

En seguida, se explicarán los conceptos de ingresos, costos de ventas financieros y gastos.



LOS INGRESOS

El concepto de ingreso comprende tanto los ingresos de actividades ordinarias y las ganancias. Los ingresos de actividades ordinarias propiamente surgen en el curso de las actividades ordinarias de la entidad y adoptan una gran variedad de nombres, tales como ventas, comisiones, intereses, dividendos y regalías.

En el Marco conceptual para la preparación y presentación de estados financieros, la principal preocupación en la contabilización de ingresos de actividades ordinarias es determinar cuándo deben ser reconocidos. El ingreso de actividades ordinarias es reconocido cuando es probable que los beneficios económicos futuros fluyan a la entidad y estos beneficios puedan ser medidos con fiabilidad. La norma identifica las circunstancias en las cuales se cumplen estos criterios para que los ingresos de actividades ordinarias sean reconocidos, como incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como disminuciones de los pasivos, que dan como resultado aumentos del patrimonio y no están relacionados con las aportaciones de los propietarios de la entidad.

COSTOS DE VENTAS, FINANCIEROS Y GASTOS

El concepto de resultados, a veces denominado "resultado neto", es a menudo usado como una medida del rendimiento en la actividad de la entidad, o bien es la base de otras evaluaciones, tales como el rendimiento de las inversiones o las ganancias por acción. Los elementos relacionados directamente con la medida del resultado son los ingresos y los gastos. Específicamente, se detalla tres partidas de ingresos y gastos que se reconocen fuera de resultados, es decir, en otro resultado se integran los requerimientos para reconocer y medir los ingresos y gastos. A continuación, explicaremos cada uno de ellos.



Ingresos son los incrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de entradas o incrementos de valor de los activos, o bien como decrementos de las obligaciones, que da como resultado aumentos del patrimonio, no relacionados con las aportaciones de los propietarios a este patrimonio.

Gastos son los decrementos en los beneficios económicos, producidos a lo largo del periodo contable, en forma de salidas o disminuciones del valor de los activos, o bien por la generación o aumento de los pasivos, que da como resultado decrementos en el patrimonio, no relacionados con las distribuciones realizadas a los propietarios de este patrimonio.

Realizar distinciones entre partidas de ingresos y gastos y combinarlas de diferentes formas permite que se presenten diversas medidas del rendimiento. Estas medidas se diferencian en cuanto a las partidas que incluyen. Una entidad puede revelar partidas, encabezamientos y subtotales adicionales en sus estados de rendimiento financiero, como subtotales adicionales puede mostrar margen bruto, resultados provenientes de actividades ordinarias antes de impuestos y ganancia antes de impuesto, si dicha presentación es relevante para comprender el rendimiento financiero de la entidad



Fuente propia: Imagen No 1 Relacion del Ingreso con los gastos

Los gastos financieros como intereses y diferencia de cambio, pueden tener dos tratamientos diferentes: capitalización o gasto como tal.

Los gastos financieros incurridos en la construcción de activos se deben capitalizar hasta tanto el activo se encuentre en condiciones de ser utilizado. Es decir, mientras el activo esté en periodo improductivo, los gastos financieros en que se incurran se capitalizan.

La capitalización de los gastos significa que el valor de los gastos financieros se se suman al valor del activo, aumentando su valor. Se contabiliza en la misma cuenta del activo que se está financiando.

Veamos un ejemplo. Se supone que la empresa adquiere un crédito por \$10 000 000 para construir una nueva máquina, cuyo montaje y puesta a funcionar tiene una duración de 3 meses. La empresa paga una cuota mensual por ese crédito, dentro de la cual paga \$150 000 por concepto de intereses. En este caso esos \$150 000 [\$450 000 durante los tres meses de montaje], se deben sumar al valor del activo [capitalizar].



GASTOS FINANCIEROS COMO GASTO

¿Y qué pasa con los gastos financieros que no se capitalizan? Estos se llevan directamente al gasto. Este es el caso de los gastos financieros pagados a proveedores o por créditos de consumo. En el caso de los activos en construcción que se encuentran financiados, una vez estos activos estén en condiciones de ser utilizados, los gastos financieros correspondientes dejan de capitalizarse y se siguen llevando como gasto.

También se les da el tratamiento de gastos a los intereses que se pagan por la adquisición de un activo que desde su ingreso estuvo en condiciones de ser utilizado. Por tanto, los gastos financieros se capitalizan únicamente en los casos en que se está financiando a un activo en construcción. Cuando un activo está en proceso de construcción y montaje, no se deprecia puesto que aún no se ha utilizado y mientras no se utilice no se desgasta. Por supuesto, no habrá razón para depreciarlo, toda vez que la depreciación tiene por objeto reconocer el desgaste del activo por su utilización. Se puede decir entonces que una vez se inicie a depreciar un activo, cualquier gasto financiero producto de su financiación se debe tratar como gasto. Ejemplo de gastos financieros:

- 1** | *Intereses bancarios perdidos*
- 2** | *Diferencias de cambio perdidas*
- 3** | *Multas y recargos fiscales*
- 4** | *Recargos financieros*
- 5** | *Intereses perdidos*
- 6** | *Otros egresos financieros*



DESGLOSE DE GASTOS

Una entidad presentará un desglose de gastos, utilizando una clasificación basada en la naturaleza o en la función de los gastos dentro de la entidad, de manera que proporcione una información que sea fiable y relevante. El desglose de gastos por su naturaleza o función excluye costos financieros, los gastos de operaciones discontinuadas, impuestos a las ganancias y partidas de otro resultado integral. Estos gastos se presentan por separado en el estado del resultado integral.

EL DESGLOSE DE GASTOS POR SU NATURALEZA O FUNCIÓN EXCLUYE COSTOS FINANCIEROS, LOS GASTOS DE OPERACIONES DISCONTINUADAS, IMPUESTOS A LAS GANANCIAS Y PARTIDAS DE OTRO RESULTADO INTEGRAL.

Es importante que el auditor realice la elección entre el método de la naturaleza de los gastos o de la función de los gastos ya que dependerá de

factores históricos, así como del sector industrial y de la naturaleza de la entidad. Ambos métodos suministran una indicación de los costos que puede variar directa o indirectamente, con el nivel de ventas o de producción de la entidad.

Cada método de presentación tiene ventajas para tipos distintos de entidades. La Norma requiere que la gerencia seleccione la presentación que sea fiable y más relevante, ya que la información sobre la naturaleza de los gastos es útil para predecir los flujos de efectivo futuros. Se requiere información adicional cuando se utiliza la clasificación de la función de los gastos.

DESGLOSE POR NATURALEZA DE LOS GASTOS

Según este método de clasificación, los gastos se agruparán en el estado del resultado integral de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad) y no se redistribuirán entre las diferentes funciones dentro de la entidad.

EJEMPLOS: DESGLOSE POR NATURALEZA DE LOS GASTOS

Un grupo o una entidad controladora y su subsidiaria sin accionistas minoritarios (la cual presenta su rendimiento financiero mediante el enfoque de un único estado y muestra un desglose por naturaleza de los gastos en su estado del resultado integral) podrían presentar su estado del resultado integral como se halla en la siguiente tabla.

**ESTADO CONSOLIDADO DEL RESULTADO INTEGRAL DE UN GRUPO
PARA EL AÑO FINALIZADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2014**

	2014	2013
	u.m	u.m
Ingresos de actividades ordinarias	734 000.00	557 000.00
Ganancias en el valor razonable de las propiedades de inversión	1000.00	500.00
Variación en los inventarios de productos terminados y en proceso	-26 480.00	-42 180.00
Consumos de materias primas y consumibles	-378 000.00	-232 000.00
Gastos por beneficios a los empleados	-78 000.00	-76 000.00
Gastos por depreciación y amortización	-25 600.00	-21 200.00
Deterioro del valor de propiedades, planta y equipo	0.00	- 3200.00
Costos de publicidad	-3000.00	-2800.00
Costos de flete de la materia prima	-2000.00	-750.00
Gastos del arrendamiento operativo	-400.00	-150.00
Costos financieros	-22 300.00	-19 700.00
Participación en las pérdidas de la asociada	-100.00	-50.00
Ganancia antes de impuestos	199 120.00	159 470.00
Gasto por impuestos a las ganancias	-49 780.00	-36 868.00
Ganancia del año precedente de operaciones continuadas	149 340.00	122 602.00
Pérdida del año precedente de operaciones discontinuadas	-24 780.00	- 3000.00
GANANCIA DEL PERIODO	124 560.00	119 602.00

Tabla No 1. PRIMERA PARTE. Ejemplo de un Estado consolidado del resultado integral de un grupo para el año finalizado el 31 de diciembre de 2014

**ESTADO CONSOLIDADO DEL RESULTADO INTEGRAL DE UN GRUPO
PARA EL AÑO FINALIZADO EL 31 DE DICIEMBRE DE 2014**

	2014 u.m	2013 u.m
<i>Otro resultado integral</i>		
Diferencias de cambio al proceder a la conversión por negocios en el extranjero, neto de impuestos	10 260.00	-22 360.00
Pérdidas actuariales sobre planes de pensión por beneficios-definidos, neto de impuestos	-720.00	-520.00
Cambio en el valor razonable de instrumentos de cobertura, neto de impuestos	- 3800.00	4750.00
Ganancias (pérdidas) reclasificadas sobre los instrumentos de cobertura a resultados	1560.00	-846.00
Otro resultado integral del año, neto de impuestos	7 300.00	-18 976.00
RESULTADO INTEGRAL TOTAL DEL AÑO	131 860.00	100 626.00

Tabla No 1. SEGUNDA PARTE. Ejemplo de un Estado consolidado del resultado integral de un grupo para el año finalizado el 31 de diciembre de 2014



En la presentación de los desgloses de los gastos, la primera forma de desglose es el método de la “naturaleza de los gastos”. Una entidad agrupará gastos dentro del resultado de acuerdo con su naturaleza (por ejemplo depreciación, compras de materiales, costos de transporte, beneficios a los empleados y costos de publicidad) y no los redistribuirá atendiendo a las diferentes funciones que se desarrollan en la entidad. Este método resulta fácil de aplicar, porque no es necesario distribuir los gastos en clasificaciones funcionales.

La segunda forma de desglose es el método de la “función de los gastos” o del “costo de las ventas”, la cual clasifica los gastos de acuerdo con su función como parte del costo de las ventas o, por ejemplo, de los costos de actividades de distribución o administración. Como mínimo una entidad revelará, según este método, su costo de ventas de forma separada de otros gastos.

Este método puede proporcionar a los usuarios una información más relevante que la clasificación de gastos por naturaleza, pero la distribución de los costos por función puede requerir asignaciones arbitrarias e implica la realización de juicios de importancia. Un ejemplo de clasificación utilizando el método de gastos por función es el siguiente:

Ingresos de actividades ordinarias X
Costo de ventas (X)
Ganancia bruta X
Otros ingresos X
Costos de distribución (X)
Gastos de administración (X)
Otros gastos (X)
Ganancia antes de impuestos X

Una entidad que clasifique los gastos por función revelará información adicional sobre la naturaleza de ellos, donde incluirá los gastos por depreciación y amortización y el gasto por beneficios a los empleados.





San Marcos

MIEMBRO DE LA RED
ILUMNO

ESTIMACIONES SIGNIFICATIVAS Y OTROS JUICIOS

En muchos casos, surgen pocas dificultades para presentar el estado del resultado integral y el estado de resultados de acuerdo con la NIIF para las PYMES. No obstante, en algunos casos es necesario un juicio profesional importante. Por ejemplo, se requiere la utilización del juicio profesional para lo siguiente

- evaluar qué partidas adicionales, encabezamientos y subtotales son importantes para comprender el estado del resultado integral y estado de resultados de la entidad;
- identificar las operaciones discontinuadas y separar sus resultados después de impuestos de los ingresos y gastos de las operaciones continuadas;
- evaluar qué clasificación de gastos (por función o por naturaleza) proporciona información que sea confiable y más relevante;
- clasificar algunos gastos por su función (p. ej., la distribución de gastos que corresponden a más de una función de la entidad);
- clasificar algunos gastos por su naturaleza (p. ej., separar los componentes de algunos gastos que incluyen partidas que son diferentes en su naturaleza)



COSTOS POR INTERESES Y VARIACIONES CAMBIARIAS SEGÚN LA NIC 21 Y 23

Los intereses y otros gastos financieros, dentro de los que deben incluirse las diferencias cambiarias, podrán ser deducidos de la base imponible, siempre que no hayan sido capitalizados contablemente. Las Normas Internacionales de Contabilidad establecen dos opciones para el tratamiento contable de estos gastos financieros:

- Considerarlos como gastos del período en que tales erogaciones o acumulaciones ocurren,
- Capitalizarlas sobre una base de activos calificables a tal efecto.

En consecuencia, en ambas disposiciones complementarias debe interpretarse que solo procede la deducción de estos gastos financieros, si no es obligatoria su capitalización de acuerdo con las Normas Internacionales de Contabilidad. Cuando exista el deber contable de capitalizar tales erogaciones, si el contribuyente no lo hiciera, no procederá su deducción en la base imponible del impuesto sobre la renta.

LOS INTERESES Y OTROS GASTOS FINANCIEROS, DENTRO DE LOS QUE DEBEN INCLUIRSE LAS DIFERENCIAS CAMBIARIAS, PODRÁN SER DEDUCIDOS DE LA BASE IMPONIBLE, SIEMPRE QUE NO HAYAN SIDO CAPITALIZADOS CONTABLEMENTE.

Ahora bien, tratándose de gastos financieros, incluyendo las diferencias cambiarias en que se incurra en el proceso de construcción de activos productores actua-

les o potenciales de rentas gravadas, la capitalización de los gastos financieros debe concluir en el momento en que el bien se encuentre en condiciones de ser usado, con independencia de si se inicia su uso de inmediato o no, por lo que los gastos financieros que se generen a partir de ese momento serán deducibles del impuesto sobre la renta.



BIBLIOGRAFÍA

- Estupiñán, Rodrigo. (2007). Papeles de trabajo en la auditoría financiera. (2.ed). Colombia: Editorial Kimpres. ISBN9586483576.
- Federación Internacional de Contadores. (2010). **Normas Internacionales de Auditoría y Control de Calidad**. IFAC. (Volumen.1.) New York, New York 10017 USA.
- Federación Internacional de Contadores (2010). **Normas Internacionales de Información Financiera** (NIIF) IFAC. (Volumen.1.) New York, New York 10017 USA.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. (2007). **Normas internacionales de auditoría: pronunciamientos técnicos** (9. ed). Mexico Editorial: Instituto Mexicano de Contadores Públicos Ac ISBN. 9706652973.
- Mendivil, Víctor. (2010). **Elementos de auditoría** (6. ed.) Mexico: Editorial CenGage Learning. ISBN 9786074812213
- Mendivil, Víctor. (2010). **Práctica elemental de auditoría** (5. ed). Mexico: Editorial CenGage Learning. ISBN 9786074812275.
- Méndez, Herminio. (2011). **Auditoría, grado superior** (5. ed.) España: Mc Graw Hill. ISBN 9788448178970.
- Rubio Herrera, E. (2013): Normas internacionales de auditoría: implicaciones en el trabajo de auditoría. **Revista AECA**. España volumen (47) 27-45.



