

LA AUDITORIA DEL FLUJO DE TRANSACCIONES

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A N

GERMAN FONSECA FERRIZ
MARIA DOLORES TREJO MELENDEZ

DIRECTOR DEL SEMINARIO:

C. P. GABRIEL SANCHEZ CURIEL



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

LA AUDITORIA DEL FLUJO DE TRANSACCIONES

CAPITULO I

1. Introducción 1

CAPITULO II

2. La planeación de la auditoría
- 2.1 La primera entrevista con el cliente en prospecto.
Objetivos y Metodología. 7
 - 2.2 Estimación del tiempo a invertir. 12
 - 2.3 Determinación del grado de dificultad. 14
 - 2.4 Cantidad y calidad del personal técnico asignado. 17
 - 2.5 La propuesta de servicios y honorarios profesionales. 18

CAPITULO III

3. La etapa preliminar de la auditoría.
- 3.1 Introducción, entrevistas previas para coordi--

nar los trabajos de auditoría.	19
La preparación del cliente para condicionarlo - al desarrollo de la auditoría.	
Trabajos a cargo del personal de la Empresa.	
3.2 El estudio del sistema de control interno.	30
3.3 El flujo de transacciones.	36
3.3.1 Levantamiento de información o captura - de datos en los cinco ciclos de opera- - ción.	40
3.3.2 Funciones de los ciclos.	45
3.4 Preparación y aplicación de programas específi- cos de auditoría.	54

CAPITULO IV

4. La etapa intermedia de la auditoría.	
4.1 El examen de cifras definitivas	58

4.2	Procedimientos de auditoría característicos de la etapa preliminar, papeles de trabajo y confirmaciones.	58
4.3	Comentarios entre el Socio, el Gerente y el Encargado de la Auditoría.	74
4.4	La preparación de la información financiera dictaminada. Borradores.	76

CAPITULO V

5.	La etapa final de la auditoría	
5.1	Juntas o reuniones con ejecutivos del cliente.- Descripción de ajustes y reclasificaciones, puntos pendientes finales.	79
5.2	Definición del texto del dictamen.	84
5.3	Preparación de papeles de auditoría con observaciones y sugerencias a los sistemas en vigor.	89

5.3.1 Carta de recomendaciones	91
--------------------------------	----

CAPITULO VI

6. Conclusiones	104
-----------------	-----

Bibliografía	107
--------------	-----

CAPITULO I

I. Introducción.

Gran parte de la existencia de la auditoría, se ha dirigido hacia la exactitud de los registros de contabilidad y la autenticidad de las actividades reflejadas en ellos. En la actualidad responde a la demanda de una información más útil sobre resultados de la que aparece únicamente en los estados financieros.

La auditoría tiene tres aspectos principales como son: tener experiencia en el campo de la contabilidad, habilidad en el manejo de métodos de recolección de información y la responsabilidad sobre un dictamen profesional ante terceras personas. Los métodos de recolección de información, se pueden aplicar a diversos fines como son; el que no están limitados a su empleo para la elaboración de un dictamen sobre estados financieros. Podemos mencionar otros resultados de una auditoría como son recomendaciones para optimizar el rendimiento y la eficacia de las operaciones y la influencia sobre las personas cuyas actividades se someten a la auditoría.

Las recomendaciones de auditoría, por lo general se refieren a algunas diferencias en las actividades sometidas a este proceso y sugieren mejoras en su ejecución.

Se ha encontrado que las personas cuyas actividades, son sometidas a auditoría se mostraban mas dispuestas a seguir -- los procedimientos prescritos que las de otro grupo no sometido a dicho proceso, de ésto se puede deducir que una auditoría puede influir positivamente sobre el control de procedimientos.

Creemos que es necesario, hacer mención de las distintas auditorías que existen:

- Auditoría de estados financieros.
- Auditoría para efectos fiscales.
- Auditoría operativa.
- Auditoría de operaciones.
- Auditoría de valor por dinero.
- Auditoría administrativa.
- Auditoría gubernamental
- Auditoría de procesamiento electrónico de datos
- Auditoría de flujo de transacciones.

Hablaremos de una manera muy general de los distintos objetivos y enfoques que tienen, la auditoría operativa, auditoría operacional, auditoría administrativa, auditoría interna, auditoría de estados financieros y auditoría de flujo de transacciones.

Auditoría operativa y auditoría de operaciones:

Tienen como objetivo verificar la eficiencia de ejecución de los planes establecidos y notificar respecto a problemas que surjan para que la empresa obtenga mayores utilidades. - Se enfocan a la revisión misma de las operaciones independientemente de la evaluación de las personas y departamentos involucrados, aunque esta puede ser consecuencia de la revisión de las operaciones.

Al emitir un informe ambas auditorías incluyen comentarios sobre fallas detectadas en relación con la realización de las operaciones, tendiendo a aumentar, la eficiencia y la eficacia con que se efectúan haciendo énfasis en consecuencia de estas fallas, procurando cuantificar y resaltar el efecto de ellas y comentando la causa que las provoca. Se dan recomendaciones generales para orientar a la empresa, sobre las posibles soluciones a los problemas detectados.

Son útiles solamente en empresas relativamente grandes, donde la administración no puede supervisar directamente las operaciones y que puedan solventar este tipo de servicios.

Auditoría administrativa:

Su objetivo principal, es hacer un examen de la eficiencia administrativa, respecto a sus recursos y en cuanto a sus planes y objetivos que marcan sus políticas y la revisión de los niveles jerárquicos, se enfoca generalmente a examinar la estructura y la participación individual de los integrantes de la empresa. Este tipo de auditoría, tiene la ventaja de que puede efectuarse en todo tipo de empresa.

Auditoría interna:

Se dedica a medir y evaluar la efectividad de los controles administrativos, se enfoca al examen de la estructura de una empresa en cuanto a sus planes y objetivos, sus métodos y controles, su forma de operación, sus facilidades humanas y físicas, además los niveles jerárquicos de la empresa. La auditoría interna, generalmente solo puede darse en compañías que tienen mas de 500 empleados, por lo que hace que sea escasa.

Auditoría de estados financieros:

Se dedica a evaluar la razonabilidad e integridad de la información contable que presentan los estados financieros, tiene como enfoque principal, la revisión de las cifras que presentan los estados financieros en base a principios de contabilidad generalmente aceptados. Se puede realizar en todo tipo de empresa, salvo en las muy pequeñas.

Auditoría de flujo de transacciones:

Se le ha dado un enfoque para poder revisar, entender, evaluar y probar los sistemas de contabilidad y los controles internos de una empresa y además determina la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas sustantivas.

La auditoría de flujo de transacciones aunque es parte de la auditoría de estados financieros tiene la gran ventaja de reducir el tiempo de trabajo de los auditores, ya que su forma de organización y de programar los trabajos ayuda enormemente a la realización de este objetivo .

En el desarrollo de la presente investigación pretendemos mostrar al lector los sistemas que se utilizan para desarrollar la auditoría del flujo de transacciones,

Es deseo nuestro, que la presente investigación ayude a dar a conocer la auditoría del flujo de transacciones en el cam po profesional, para que se implemente este nuevo sistema y así se logré una mejor calidad de auditorías.

CAPITULO II

2. La planeación de la auditoría.

- 2.1 La primera entrevista con el cliente en prospecto. Objetivos y metodología.
- 2.2 Estimación del tiempo a invertir.
- 2.3 Determinación del grado de dificultad.
- 2.4 Cantidad y calidad del personal técnico asignado
- 2.5 La propuesta de servicios y honorarios profesionales.

2. La planeación de la auditoría.

2.1 La primera entrevista con el cliente en prospecto. Objetivos y metodología.

Por lo general la planeación es investigar, analizar y de acuerdo con esto obtener un resultado; por lo cual debe elaborarse un plan en forma anticipada para el trabajo que se va a desarrollar, éste debe tener cierta flexibilidad, que esté sujeto al cambio que pudiera resultar en el transcurso de la aplicación de dicho plan conforme al criterio que tenga el auditor.

Hay una incógnita que debe definirse para la integración específica de una auditoría que se quiera realizar como:

¿ Qué personal tendrá que desarrollarlo ?

En la planeación debe tomarse en cuenta las características internas de cada entidad, ya que puede suceder que aún tratándose de empresas con el mismo giro pueden tener sus diferencias entre sí, y por consiguiente los procedimientos - aplicables a una, podrán no serlo para la otra, puesto que puede haber condiciones particulares que puedan hacer variar la forma en que ha de llevarse a cabo la auditoría. Dentro de las más importantes se tiene:

- a) Objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo a realizar.

El auditor y la entidad deben definir claramente el tipo de trabajo a realizar así como sus limitaciones y consecuencias.

- b) Características particulares de la entidad cuyos Estados financieros van a examinarse.

Para poder hacer una planeación adecuada en la auditoría, deben conocerse de antemano las características o elementos que van a influir en el trabajo y que harán con los procedimientos a utilizar, así como el alcance y la oportunidad en que deban aplicarse.

Es cierto que todo trabajo de auditoría debe ser planeado antes de realizarse, contando en términos generales con la previsión del trabajo a desarrollar. El auditor debe prever oportunamente que puede ocurrir algún cambio en la planeación, ya sea porque se encuentre con situaciones no previsibles o porque los resultados obtenidos indiquen la necesidad de ampliar o modificar los programas preestablecidos. Todo esto para resaltar la importancia que tiene la planeación en el examen de los estados financieros.

Para desarrollar un trabajo de calidad profesional dentro de las fases previas de la auditoría debe tenerse:

Conocimiento de la empresa.

Para realizar una auditoría es necesario tener un adecuado conocimiento de la entidad a revisión, de tal forma que dentro de la documentación de la auditoría, constituya esto un recurso de información básica para el auditor.

La información que se requiere en esta fase no es únicamente sobre el proceso contable detallado, sino también en relación a la naturaleza del giro de la entidad, sus productos, mercados, procesos de producción sistemas de distribución, instalaciones, personal, etc.

Hay que hacer hincapié que el conocimiento del negocio es necesario por las siguientes razones, las cuales deben tenerse en mente al obtener la información para:

1. Identificar asuntos que requieran la atención de personal con experiencia especial o situaciones que puedan constituir un problema para obtener fuentes de evidencia.
2. Identificar condiciones que puedan indicar algún riesgo profesional.

El conocimiento del negocio debe actualizarse a fin de que el resto del proceso de la auditoría se base en la información completa y razonable. Deben comunicarse al auditor situaciones que provengan de periodos contables anteriores, - visitas a instalaciones de la entidad, pláticas con la gerencia y personal ejecutivo de la misma, manuales, políticas, informes, reportes financieros de la gerencia, presupuestos, pronósticos, actas de asamblea de accionistas y sesiones del Consejo de Administración.

Elaboración del Presupuesto.

- a) Es una labor muy importante formular el presupuesto de una auditoría y apoyándose en éste, determinar los honorarios que se cobrarán por el servicio que se otorgue.
- b) Determinación de volúmenes, cantidad de operaciones -- efectuadas por medio de: cheques, facturas, pólizas, - notas de cargo, crédito devoluciones, entradas al almacén, reportes de producción; datos adicionales con la cantidad de cuentas de cheques, clientes, proveedores, personal, productos, sucursales; estudio de estados financieros, complejidad de las operaciones, importancia técnica del trabajo y el grado de responsabilidad por adquirir, situación fiscal, ayuda que proporcionará el

cliente, gastos que se efectuarán por cuenta de la entidad.

- c) Una vez que el socio encargado de la auditoría haya razonado todos estos aspectos estará en posibilidad de formular el presupuesto con base en tiempo.

Una vez que se ha tenido el primer contacto directo con el cliente mediante pláticas personales, telefónicas, e instrucciones dadas por correo, etc., y en caso de no existir ningún inconveniente respecto a la prestación de servicios del Contador Público, se concertaran las entrevistas para obtener mayores informes sobre: el trabajo que se va a realizar, estableciendo claramente sus propósitos; las circunstancias bajo las cuales se llevará a cabo y aquéllos datos que sirvan para formular un programa general tentativo.

Las primeras entrevistas deben efectuarse a nivel gerencia. Desde la iniciación de las pláticas, el Contador debe tratar de determinar los objetivos del trabajo que le solicitan. En caso de que el cliente potencial no esté familiarizado con los términos contables, es aconsejable utilizar un lenguaje llano, sin emplear términos técnicos que pudieran desconcertarlo o confundirlo.

Hay que tener presente la importancia de las buenas relacio

nes del profesional con el cliente, ya que esto permitirá - que los asuntos que se tengan que discutir, se desarrollen sobre bases de buen entendimiento logrando siempre una cooperación estrecha.

2.2 Estimación del tiempo a invertir.

Al hacer la evaluación del resultado de las investigaciones realizadas y tratar de determinar el efecto que tendrá en el tiempo requerido para hacer la auditoria, debe tenerse presente que en una revisión inicial será necesario invertir más tiempo que en una subsecuente. Los objetivos que se persiguen en ambas son los mismos, pero existen ciertas condiciones que aumentan el tiempo, entre las que se pueden citar:

- a) En una auditoria inicial no se tiene un conocimiento tan amplio de las operaciones, registros, procedimientos, etc., de la empresa, como en el caso de un examen recurrente, por lo que normalmente el alcance que se le dá a la revisión de determinadas secciones será más amplio.
- b) Los procedimientos de auditoría en el caso de las iniciales, cubren períodos mayores en lo que respecta por ejemplo, a la revisión de cuentas históricas.

- c) Hay mayor posibilidad de encontrarse con determinadas situaciones que obliguen a aumentar las pruebas previstas originalmente cuando se trata de primeras auditorías.
- d) En auditorías iniciales el estudio del control interno se efectúa en forma extensa y profunda. En las subsiguientes, aún cuando debe revisarse otra vez en forma completa no es necesario profundizar demasiado en determinadas áreas.

Una vez evaluada la información obtenida sobre los estados financieros que se van a examinar, se prepara un programa general tentativo por áreas o renglones simultáneamente con un análisis de tiempo necesario para efectuarlo.

Este análisis indicará el número de horas indispensables para revisar cada renglón de los estados financieros, preparación de informes y de cartas o memoranda de sugerencias, etc. Ya elaborado el análisis de tiempo, se conocerá el número total de horas que se emplearán por el encargado y sus ayudantes y se estimará el tiempo que se invertirá en la supervisión del examen así como en la preparación y envío del informe.

Una vez determinado el número de horas que se han de utili-

zar en la revisión, se prepara el presupuesto de tiempo clasificado por categorías del personal, a fin de obtener la cotización total de honorarios.

Al preparar el presupuesto de tiempo, habrá que tomar en cuenta algunos factores que pueden modificar el mismo como son: el grado de cooperación que se reciba del personal del cliente, la condición real de los registros contables, el grado de eficacia del sistema de control interno, etc.

En el caso de las auditorías subsecuentes, los presupuestos de horas se formulan con base en el tiempo realmente empleado en trabajos anteriores, la experiencia del personal y la clase y extensión de los procedimientos a utilizar, de acuerdo con la organización del cliente.

El uso de presupuestos de tiempo permite distribuir y controlar el trabajo, evaluar y promover la eficiencia del personal del despacho y, en caso de desviaciones, enfocar la atención para investigar las causas.

2.3 Determinación del grado de dificultad.

Cuando los clientes solicitan los servicios del Contador Público independiente, éste debe tener una idea, cuando menos a grandes rasgos, del volumen y las características del trabajo, a efecto de poder determinar el grado de dificultad.

Lo anterior se logra mediante ciertas investigaciones las que podemos señalar:

a) Pláticas con funcionarios y empleados.

Con el objeto de obtener información no sólo re a asuntos contables y financieros, sino también to a otros puntos como pueden ser: producción, tas, crédito, etc.

b) Visitas a la compañía.

Darán una idea más completa de las características sus operaciones.

c) Estudio de los estados financieros que se prete taminar, o de los últimos que tenga preparados empresa.

d) Revisión de dictámenes de auditorías anteriores otros contadores públicos. Este estudio servir decidir sobre la extensión de determinados proc tos de auditoría, basados en la calidad del Con Público que efectuó anteriormente la revisión.

e) Investigación superficial del control interno.

Como medio para apreciar superficialmente su ef

vidad y estimar el tiempo necesario para hacer la auditoría.

Es conveniente que en los Despachos de Contadores Públicos se establezca una guía impresa que indique en forma general y ordenada los asuntos principales a investigarse y que pudieran afectar la extensión del trabajo; debiendo llenarse en las primeras entrevistas con el cliente, y conteniendo: identificación del cliente, contacto o relación, servicio a prestar, período y plazo, aprobación y pago de los servicios, descripción y dimensiones de la empresa, situación fiscal, organización interna, sistema de contabilidad, aspecto legal, etc.

Las ventajas que reporta dicha guía son:

1. Como ayuda para no omitir asuntos importantes.
2. Para la obtención de datos más expedita.
3. Como medio de información que podría consultarse posteriormente.
4. Como fuente de datos para preparar el análisis de tiempo estimado para examinar cada renglón de los estados financieros.
5. Como evidencia escrita de la información en que se baso la estimación de honorarios.

Al efectuar las pláticas él Licenciado en Contaduría debe asegurarse que el cliente potencial comprenda el objeto y el alcance de la auditoría y las limitaciones de la responsabilidad del profesionista. Por lo tanto cualquiera que sea la naturaleza de estas limitaciones deben ser discutidas y aclaradas antes de la iniciación del trabajo.

2.4 Cantidad y calidad del personal técnico.

En base al estudio hecho por el Licenciado en Contaduría éste podrá determinar el personal que le sea necesario para llevar a cabo la auditoría, sin embargo normalmente se requiere del siguiente:

Socio - Encargado

Gerente

Encargado

Semiencargado

Ayudante

Para cada una de estas personas se les asigna un sueldo dependiendo del grado de experiencia y responsabilidad. Otro factor a considerar es el presupuesto financiero de la misma y su influencia en el presupuesto de honorarios por los gastos de operación fijos a aplicar en cada auditoría. Una

vez que el socio encargado determina la cantidad de personal técnico que necesita procede a seleccionarlo como mejor le conviene.

2.5 La propuesta de servicios y honorarios profesionales.

Los honorarios están basados en el tiempo del personal que estimamos ocupar, a diversos niveles de responsabilidad. - Los gastos que se hagan por su cuenta (transportación, comidas, hoteles, etc.), serán facturados por separado.

Los honorarios correspondientes a la preparación del informe para la Dirección General de Fiscalización incluyen únicamente el tiempo que se utilizará para la presentación del mismo, los honorarios por aclaraciones posteriores y por información que se tenga que preparar a las autoridades fiscales, en caso de que el informe sea seleccionado para su revisión, no está considerado debido a la imposibilidad de preveer el tiempo que se requerirá para ello.

CAPITULO III

La etapa preliminar de la auditoría.

3.1 Introducción, entrevistas previas para coordinar los trabajos de auditoría.

La preparación del cliente para condicionarlo al desarrollo de la auditoría.

Trabajos a cargo del personal de la empresa.

3.2 El estudio del sistema de control interno.

3.3 El flujo de transacciones

3.3.1 Levantamiento de información o captura de datos en los cinco ciclos de operación.

3.3.2 Funciones de los ciclos.

3.4 Preparación y aplicación de programas específicos de auditoría.

3. La etapa preliminar de la auditoría

- 3.1 a) introducción, entrevistas previas para coordinar los trabajos de auditoría. b) la preparación del cliente para condicionarlo al desarrollo de la auditoría. c) trabajos a cargo del personal de la empresa.

A) Para poder determinar adecuadamente los pasos a seguir el Licenciado en Contaduría necesita previamente tener conocimiento general de la vida de la empresa.

Este conocimiento, que implica una familiarización con los problemas específicos que existan en la misma, únicamente lo puede adquirir el Contador Público si antes ha realizado una investigación que le permita definir:

- a) El objetivo del trabajo que va a realizar.

La finalidad que persigue al dictaminar los estados financieros, que puede ser fiscal, financiero o especial según la solicitud del cliente.

- b) Las condiciones en que se desarrollará el trabajo.

La discusión y acuerdo entre el cliente y el Licenciado en Contaduría acerca de la extensión y oportu-

tunidad del examen para que se lleve a cabo sin -- restricción ni limitaciones por el cliente, que se podían reflejar en el dictamen al incluir salvedades, abstenerse o negarse a opinar el Licenciado -- en Contaduría acerca de la razonabilidad de los Es-- tados Financieros.

Es evidente, aunque pocas veces se menciona, que la au-- ditoría es un examen no sólo de los libros, cuentas y datos financieros sino también de lo que hace el perso-- nal de la empresa: los registros contables que llevan, los controles que mantienen, las declaraciones finan-- cieras que hacen, su desempeño ante las operaciones y situaciones que enfrentan y las decisiones financieras que toman, la auditoría se tiene que realizar en las -- oficinas del cliente y su personal puede ayudar en for-- ma eficaz a dicha revisión. La auditoría es por tan-- to, un constante proceso de tratar con la gente.

La mejor destreza técnica de un auditor será inútil pa-- ra él y para su cliente si no tiene la habilidad de co-- municarse adecuadamente con el personal de éste, ya -- que en la auditoría se tiene que pedir al personal del cliente que haga muchas cosas que con frecuencia no ha-- ría en otras circunstancias, o que cambie la forma de

hacer lo que está haciendo. El auditor debe llevarse más que bien con el personal de su cliente, pues el éxito de su auditoría dependerá en gran parte de la buena voluntad y cooperación del personal contable de la empresa, y la solución a las diferencias de opinión requerirá una buena dosis de buena voluntad y confianza mutua y en algunos casos un extraordinario poder de persuasión; en resumen, para la auditoría se requiere que el cliente y el auditor trabajen juntos y con un alto grado de confianza mutua.

Hoy en día los auditores, directores de empresa y personal de los clientes entienden la función del auditor, y unen sus esfuerzos para que la logre; el auditor debe esperar el respeto y la cortesía que merece todo profesional para su actividad. Es ahora mejor comprendida, y por su parte los clientes pueden esperar lo mismo. El socio y los supervisores de una auditoría se ven constantemente abrumados por la complejidad de los problemas que enfrentan y por las decisiones que tienen que tomar, y sería bueno que dedicaran algún tiempo a asegurarse de que el equipo de auditoría comparta esta preocupación.

La mayoría de los auditores procuran investigar la re-

putación y posición en los negocios de un cliente potencial; esto es una medida sensata y el cliente potencial no debe tomarlo como una expresión de duda o desprecio de la posible futura relación; al contrario debe satisfacerle que el auditor se esfuerce en conservar la calidad de sus clientes.

La investigación inicial debe darle al auditor un adecuado conocimiento general de su cliente; pero debe estar atento a cualesquiera circunstancias que pudieran requerir mayor investigación. Por ejemplo, si la empresa cliente es absorbida por otra compañía o si cambia radicalmente el cuerpo de alta gerencia del cliente e ingresan personas desconocidas para el auditor, deberá hacer una nueva investigación.

Al iniciar el trabajo el auditor entrevista al personal y a los funcionarios del cliente con el propósito de entender la empresa; más adelante, se harán entrevistas y se celebrarán conferencias para resolver problemas, decidir entre varias alternativas o aclarar diferencias de opiniones. Así la rápida y eficiente obtención de información (con mucha frecuencia información delicada) sin ofender y lastimar al personal del cliente, requiere una habilidad especial. En cierto -

modo el saber entrevistar es una característica personal innata, pero puede aprenderse y cultivarse con la práctica.

Antes de iniciar una entrevista el auditor debe planearla y prepararla cuidadosamente, identificando con claridad el tema de la entrevista y estudiando sobre el mismo todo lo que pueda con anticipación, ya que los funcionarios se darán cuenta rápidamente si "anda con rodeos" o pierde el tiempo en titubeos y se impacientan por ello. Ya que el propósito fundamental de cualquier entrevista es siempre obtener suficiente información que le permita al auditor conocer mejor al cliente y en particular el tema a tratar, no tendría objeto que solicitara una entrevista si no tiene bien claro el tema que desea entender. En las entrevistas, sin embargo, surgen con frecuencia algunos otros datos e informaciones importantes que tienen reflejo general en la auditoría.

Una de las habilidades principales de cualquier entrevistador es la de saber escuchar. Los estudiosos del tema han reconocido desde hace mucho tiempo la enorme diferencia que hay entre escuchar y oír. Muchas personas escuchan en una entrevista o conferencia pero sólo

con el propósito de detectar oportunidades para interrumpir y tratar de imponer sus propias ideas; otros escuchan con el propósito de encontrar ideas o material que apoye sus propias ideas y creencias. En una forma u otra, cuando el auditor logra reconocer y aislar esos motivos que lo pueden distraer, puede concentrarse en escuchar lo que el entrevistado le esté diciendo; todo el mundo se siente halagado de que lo escuchan con atención y el entrevistador obtendrá invariables beneficios si lo hace así.

Es muy importante tener un adecuado control de la entrevista, pero lo es también evitar una exagerada rigidez en ella a tal grado que no permita al entrevistado expresarse y proporcionar con libertad la información que requiere. Claro que lograr que un funcionario se extienda en sus pensamientos sin perder el control de la idea principal o tema base de la entrevista, requiere una habilidad muy especial que puede mejorarse con la práctica.

Normalmente la primera entrevista no es la última y el auditor debe establecer una relación con continuidad en el trabajo con el personal de su cliente, por lo que es muy importante retener y acrecentar esa buena

voluntad lograda en la primera entrevista. Una buena forma de lograrlo es procurar que el funcionario entrevistado se dé cuenta de los beneficios de la entrevista; por ejemplo, como le ayudó al auditor a hacer su trabajo con mayor eficiencia, cual es la reacción del auditor a algunas preguntas o problemas que se discuten en la entrevista y cuáles las contestaciones o comentarios de otros funcionarios. No siempre es fácil hacer llegar este mensaje o conocimiento al funcionario entrevistado, pero cualquier esfuerzo que se haga para lograrlo valdrá la pena, pues facilitará mucho el camino de las siguientes entrevistas u otras discusiones que se vayan a tener con él.

- 8) Siempre resultará ventajoso tanto para el auditor como para el cliente, comentar los planes de trabajo y tomar se el tiempo necesario para hacerlo bien, sobre todo en lo que se refiere a la definición de los objetivos y el establecimiento de los plazos de trabajo, de modo que el auditor sepa cuando disponer de los datos, de la información y del personal del cliente, y este último puede saber por anticipado lo que el auditor necesita, para programar adecuadamente todas las actividades de su personal sin distorsiones serias en su rutina. Con frecuencia el cliente puede sugerir formas más - -

efectivas de lograr el objetivo acordado o juntos, auditor y cliente, pueden identificar o resolver problemas antes que afecten importantemente el desarrollo de la auditoría.

- C) Aún en la auditoría mejor planeada y en el trabajo más tranquilo, el auditor y sus ayudantes necesitan hacer muchas preguntas y solicitar muchas cosas al personal del cliente, el cuál con mucha frecuencia le ayuda al auditor directa o indirectamente preparando cédulas y análisis, buscando expediente o documentación y procesando algunos aspectos de la auditoría como la preparación de las confirmaciones de cuentas por cobrar. Obviamente debe tenerse cortesía y consideración con el personal del cliente, tanto para reducir el número y duración de las interrupciones, cuanto para asegurarse de que ambos reconocen que la tarea del auditor es entender claramente el asunto y las actividades del cliente más que investigarlas o vigilarlas policialmente.

El auditor debe adaptarse a los hábitos y disciplinas de trabajo de su cliente: algunos son más informales que otros. En algunas empresas no preocupa demasiado la formalidad de los canales de comunicación que deban

observarse y el auditor puede adoptar una flexibilidad similar en su actitud, pero otros son muy formales y disciplinados y el auditor debe comportarse de acuerdo con las reglas.

Algunos clientes acostumbran que los extraños incluyendo el auditor externo, no se dirijan a los empleados directamente, sino que traten sólo con los superiores; otras empresas prefieren designar una o varias personas para actuar como enlace entre los auditores.

La mayoría de las compañías tienen establecidas (por escrito o no) ciertas reglas con respecto al vestido, conducta, horarios y otros aspectos similares, a los cuales debe, con empeño, apegarse el auditor para identificarse con la rutinas administrativas, a riesgo de que si no lo hace, su trabajo, por excelente que sea desde el punto de vista técnico se eche a perder al molestar a su cliente porque el personal llega tarde, trabaja en mangas de camisa o hace caso omiso de cualquiera de los otros asuntos que aparentemente son triviales.

Cada día son más las compañías que están estableciendo un departamento de auditoría interna cuyas funciones han crecido en cantidad e importancia. Incluso se han

organizado institutos y sociedades de auditores internos que ofrecen cursos especializados, conferencias y publicaciones sobre la materia.

Las auditorías son costosas y no obstante que los clientes por regla general están dispuestos a pagar un honorario justo, es comprensible que procuren reducir el gasto. Los auditores disfrutan con su trabajo profesional y algunas veces ven la facturación y el cobro de honorarios como un quehacer administrativo. Sin embargo, los arreglos en cuanto a honorarios son un elemento necesario al trabajar con el cliente, si se planea con propiedad y se controla, la tarea puede manejarse adecuadamente.

El elemento primordial es la simpatía del auditor hacia las necesidades de su cliente y las presiones a las que se vea sometido, éstas pueden ser varias, pero la más común es la presupuestal. No importa cuán complacido pueda estar un ejecutivo con la contribución del auditor, alguien en la compañía probablemente considera la auditoría como un mal necesario y piensa que una auditoría es tan buena como otra. Para hacer frente a esa actitud, el ejecutivo necesita saber lo que le costará la auditoría y qué puede hacer para reducir

el costo, y debe estar enterado de los cambios antes de que ocurran y tener cierto grado de control sobre ellos.

Los contratistas experimentados han desarrollado la metodología para estimar los costos de los proyectos, para controlarlos y preveer los cambios.

Tal metodología es aplicable fácilmente a los trabajos de auditoría respectivos que pueden tratarse casi como contratos de construcción. Presentado de esa manera y planeado el trabajo en estrecha colaboración con el cliente como se recomendó anteriormente, el problema de honorarios generalmente desaparece.

La negociación de los honorarios del auditor externo puede ser responsabilidad del auditor interno principal, del contralor, del vicepresidente de finanzas o del comité de auditoría.

Algunos comités de auditoría asumen esa responsabilidad para evitar que la gerencia restrinja indevidamente el alcance de la auditoría por presiones de honorarios.

3.2 El estudio del sistema de control interno.

Antes de entrar en materia es conveniente dar una definición de lo que es el control interno para lo cual se puede expresar: " que es el plan de organización con todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a políticas por la dirección".

Como se puede observar en la definición anterior los objetivos del control interno se pueden resumir en lo siguiente:

A) Obtención de información financiera correcta y segura.

La contabilidad capta las operaciones, los procesos y produce información financiera necesaria para que los usuarios tomen decisiones para lo cual dicha información deberá ser útil en cuanto a su contenido y con oportunidad; confiable cuando la organización cuente con un sistema que le permita objetividad y verificabilidad de los datos contenidos en los informes.

B) Protección de recursos humanos y materiales de la organización.

Esto es proteger los recursos propios y ajenos con los que cuenta la entidad a fin de evitar sustracciones o situaciones similares que traigan como consecuencia el desfaldo de la entidad, y en cuanto al personal, deberá implementar medidas para evitar su rotación, tales como buena remuneración, prestaciones, etc.

- C) Promoción de la eficiencia de operación y adhesión a las políticas de la empresa.

Esto va a permitir que en cuanto la promoción de eficiencia la entidad desarrolle sus operaciones de la manera mas adecuada y así llevar a cabo las políticas de la empresa.

Los elementos que se deben de considerar para tener un buen control interno son la organización, el procedimiento, el personal y la supervisión.

La organización identifica y determina las actividades necesarias para lograr los objetivos, delega la autoridad en los diferentes niveles jerárquicos, armonizando y fijando responsabilidades a los recursos humanos que integran la organización para el mejor logro de sus fines.

Procedimientos.- Conjunto de técnicas que se aplican a la práctica y que garantizan una buena organización.

Personal.- Los recursos humanos constituyen el elemento -- más importante en la organización motivo por el cual deben hacerse estudios y evaluaciones especiales con la finalidad de colocar a la persona adecuada en el puesto adecuado.

Supervisión.- Una vez que se planea y se implementa un sistema de control interno, este debe de vigilarse constantemente, y corresponde al auditor interno ejercer una vigilancia constante sobre el cumplimiento del sistema del control interno de la entidad, además de proponer medidas correctivas de acuerdo a las necesidades de la empresa.

Los controles internos en un amplio sentido, incluyen controles que pueden caracterizarse bien como " Contables o como Administrativos ".

Los " controles administrativos " incluye, pero no se limitan, al plan de organización y los procedimientos y registros que atañen a los procesos de tomar decisiones que llevan a la gerencia a la autorización de las transacciones.

Los " controles contables " comprenden el plan de organización y los procedimientos y registros que atañen a la salvaguarda de los activos y la seguridad en los registros financieros y por consiguiente están diseñados para dar seguridad razonable de que las transacciones se ejecutan de acuer

do con la autorización general específica de la gerencia. - Las transacciones se registran según sea necesario para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o - cualquier otro criterio aplicable a tales estados, el acceso a los activos se permite solo de acuerdo con la autorización de la gerencia. Los activos registrados en la contabilidad se comparan con los activos existentes a intervalos razonables y se toma la acción apropiada con respecto a - cualquier diferencia.

El control contable interno, debe distinguirse de los sistemas de contabilidad.

Un sistema de contabilidad es una serie de tareas mediante las cuales se procesan las transacciones. Las tareas básicas de un sistema, generalmente incluyen el reconocimiento de un hecho económico como puede ser una venta, como una -- transacción, aprobación, cómputo, anulación, resumen, acumulación e informe.

Los controles contables internos son los que se emplean para salvaguardar los activos y la conformidad con los registros. Muchas de las técnicas de control interno están conformadas dentro de un sistema, de tal modo que parecen ser parte de las tareas normales de procesamiento del sistema,

sin embargo, si el propósito de una tarea de control es el procesamiento de transacciones, este debe considerarse como parte de los controles internos de la entidad.

La importancia para el auditor de un " Plan de Organización y los procedimientos y registros que atañen a la salvaguarda de los activos y la seguridad de los registros financieros " del cliente, es decir, las técnicas de control contable interno del cliente, pueden verse si se relacionan los objetivos generales de control interno con el concepto de riesgo y evidencia.

Todos sabemos que la auditoría es una actividad expuesta a riesgos, que los estados financieros pueden contener errores en algún aspecto importante, incluye los riesgos conexos de qué errores o irregularidades importantes puedan ocurrir en los sistemas de contabilidad mediante los cuales se preparan los estados financieros y cualquier error o irregularidad importante que ocurra no serán descubiertos mediante los procedimientos de auditoría aplicadas. Es evidente que el primero de estos riesgos se reduce radicalmente si las técnicas de control contable interno logran los objetivos manifestados, cuando se cumplan los objetivos y por tanto, se reduce el riesgo, el auditor puede confiar, hasta cierto punto en que los sistemas de contabilidad del clien-

te producirán estados financieros no afectados por errores o irregularidades importantes. Esto quiere decir, se necesitará hacer menos pruebas para cumplir la norma de que debe obtenerse suficiente evidencia pertinente y confiable -- inspección, observación, averiguaciones y confirmaciones como fundamento razonable de una opinión sobre los estados financieros que se examinaron.

Esto no indica que se pueda confiar completamente en los -- controles contables internos y no hacer pruebas. Los controles internos, tienen limitaciones; ellos se establecen y mantienen, normalmente por la gerencia, para proporcionar -- certeza razonable, pero no absoluta de que se logran los objetivos sin olvidar la relación de los costos probables y -- los posibles beneficios. Aún en los casos que estén en uso técnicas de control interno particularmente bien diseñadas, pueden surgir errores e irregularidades que no se descubran por diversas causas: Fraude gerencial, colusión entre empleados, mal entendidos, errores de juicio y descuidos. -- Por ello, el auditor confía en los controles internos y en las pruebas substantivas como fundamentos para una opinión sobre un juego de estados financieros.

El grado en que el auditor confía en los controles internos, es una determinación de juicio hecho por el equipo de audi-

toria especialmente por el socio encargado y el gerente.

El juicio debe ser basado en un estudio y evaluación de los controles contables internos durante el período de la auditoría.

Una vez que se hizo el estudio del control contable interno de la empresa que se va a auditar, para esto, como ya mencionamos con anterioridad, puede ser auxiliado por personal de la Empresa.

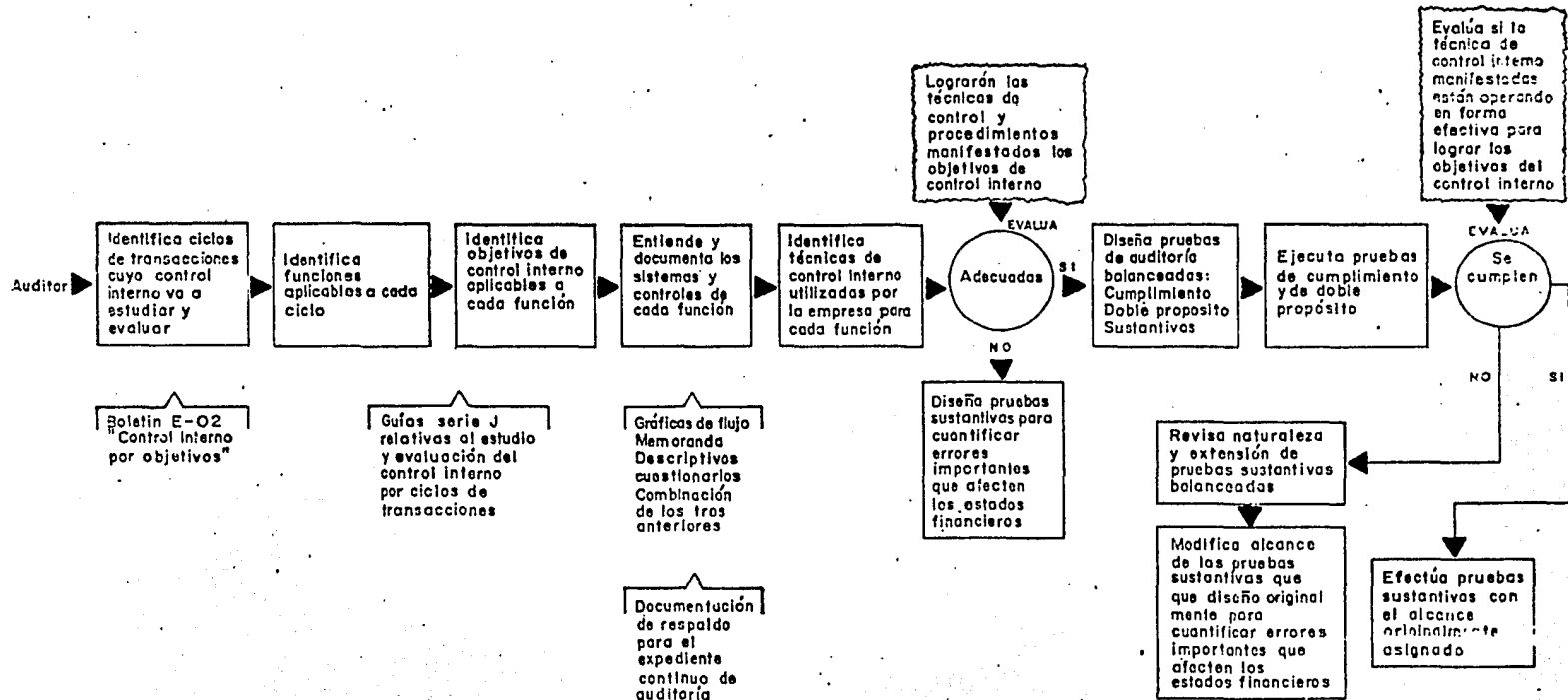
Una vez que tiene bien graficado el flujo de cada ciclo el auditor tiene que meter en papeles estos flujos, uno se va al archivo permanente de auditoría y el otro al frente de cada ciclo, así pues tiene que tener una copia de cada flujo.

3.3 El flujo de transacciones.

El flujo que queda en el archivo permanente de auditoría se tendrá que actualizar conforme a las modificaciones que se tengan con respecto al año anterior.

A continuación se presenta un ejemplo de un flujo de transacciones.

METODOLOGIA PARA EL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR CICLOS DE TRANSACCIONES



Ya que tenemos bien graficado cada ciclo, el auditor con to do su equipo procede a hacer pruebas de cumplimiento, esto es la comprobación de que una o varias técnicas de control interno estén en operación durante el período auditado.

Usualmente no es necesario probar todas las técnicas identi ficadas en las gráficas de flujo de transacciones que con-- tribuyen al logro total o parcial de los objetivos de con-- trol de ciclos.

Existen técnicas de control interno que producen evidencia documentada, la cual puede examinarse en cualquier momento, sin embargo, otras técnicas como supervisión estrecha del - personal, no dejan nada de evidencia documental, en este ca so el cumplimiento puede probarse mediante observación vi-- sual directa durante el período que se está examinando.

El examen de transacciones para determinar si fueron proce- sados correctamente, no es el mejor tipo de prueba de que - los controles están operando. Tal prueba puede respaldar - una conclusión de que los controles no están funcionando -- mal, pero el procesamiento exacto no es necesariamente una indicación de que los controles estaban operando. Debido a lo anterior, es mejor verificar la operación de las técni-- cas de control, en vez de verificar los resultados de proce- samiento. Por ejemplo: la mejor evidencia de que una em--

presa está comparando los totales de control de lotes, puede ser la existencia de un registro cronológico manual con el que se efectúa esta comparación adicionando esto con la observación directa al empleado de control, cuando prepara el registro.

Como regla general las pruebas de cumplimiento deberán completarse antes de comenzar la prueba sustantiva. Lo anterior permite ajustar eficientemente el alcance de la prueba sustantiva, si la prueba de cumplimiento demuestra que determinados controles no están de hecho operando o lo están haciendo deficientemente.

Hay que entender que una prueba sustantiva está diseñada para llegar a una conclusión con respecto a un saldo de una cuenta.

Las pruebas sustantivas incluyen tales técnicas de auditoría tradicionales como: confirmación, observación física, recálculo, examen de registros y documentos justificativos y discusión con la gerencia. Ellas también incluyen auditoría por computadora.

Las pruebas de cumplimiento y las sustantivas que se diseñan durante las diferentes fases del planeamiento de auditoría. Para ésto es necesario que se prepare un programa de

auditoría escrito y actualizado antes de comenzar las pruebas de auditoría. El programa debe ser aprobado previamente por el socio encargado y por el gerente.

El programa es la culminación, el resultado principal del proceso de planeamiento; él refleja los juicios hechos, y en él deberá describirse la naturaleza y amplitud de las pruebas de auditoría a ejecutar. Por lo general es recomendable hacer un programa por separado según el ciclo, es decir que es bueno poner al frente de cada ciclo el programa respectivo.

Pero de esto hablaremos un poco mas adelante.

3.3.1 Levantamiento de información o captura de datos en los cinco ciclos de operación.

La auditoría es un examen de los estados financieros u otros datos que se derivan de los procesos contables de un cliente, el propósito de una auditoría es emitir un informe que exprese la opinión del auditor sobre los estados financieros y otros datos examinados.

" La auditoría de flujos de transacciones es un enfoque y una metodología que se ha desarrollado para revisar, entender, evaluar y probar los procedimientos de contabilidad y

y los controles internos de un cliente y determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas sustantivas de auditoría ".

Este tipo de auditoría tiene como premisas:

Que el equipo de auditoría debe entender el negocio del cliente; los movimientos de auditoría y responsabilidad, efectivo, recursos e información dentro de la entidad y el flujo de transacciones a través del proceso de contabilidad hacia los estados financieros.

Una transacción es un hecho económico al que se le ha reconocido que produce dicho efecto, se ha presentado en una forma en que puede procesarse y ha sido aceptado para procesamiento por uno o más de los sistemas de contabilidad de la entidad.

Un " Hecho Económico " es un acontecimiento preciso.

En algunos hechos económicos se comprende a la entidad en cambios con terceros, como pueden ser:

- a) Adquisición de recursos o cambio de obligaciones de pago.
- b) Pagos de efectivo para satisfacer obligaciones.

- c) Distribuciones de recursos a terceros a cambio de promesas de pagos futuros.
- d) Recibo de pagos de terceros por recursos distribuidos.

Para poder desarrollar adecuadamente una auditoría de flujo de transacciones es necesario conocer ampliamente los sistemas de control interno contable de la entidad.

Para esto se tienen que reducir los hechos económicos de la entidad en grupos; usualmente de 4 a 5, que se llamarán "Ciclos".

Para especificar claramente que tipo de hecho económico corresponde a cada ciclo, tenemos lo siguiente:

<u>Hecho Económico</u>	<u>Lo que se efectúa (Ciclo)</u>
1. Se reciben fondos de capital de inversionistas y acreedores.	ACTIVIDAD DE
2. Se invierten temporalmente fondos de capital hasta que se necesiten para las operaciones.	TESORERIA

<u>Hecho Económico</u>	<u>Lo que se efectúa</u>
3. La adquieren recursos (mercancías y servicios) de proveedores y empleados o cambio de obligaciones de pago.	ACTIVIDAD DE ADQUISICION Y PAGO
4. Se pagan obligaciones o proveedores y empleados	
5. Se retienen, usan o transforman recursos.	ACTIVIDAD DE CONVERSION
6. Se distribuyen recursos a terceros a cambio de promesas de pagos futuros.	ACTIVIDAD DE INGRESO.
7. Los terceros pagan los recursos que les fueron distribuidos	

Cabe mencionar también la existencia de un quinto ciclo: el de " Informe Financiero ", que a diferencia de los demás no procesa transacciones si no se refiere a informar los resultados del procesamiento a la junta directiva, consejo de administración o directores, la gerencia, los inversionistas, los organismos gubernamentales, etc. Este ciclo se dedicó

también a hechos económicos que no dan origen a transacciones pero que deben reflejarse en los estados financieros.

Además de procesar las transacciones, los ciclos usualmente ejercen control físico sobre los activos de la entidad.

El ciclo de tesorería es el custodio del efectivo y los valores. El ciclo de conversión controla el acceso a los inventarios y las propiedades.

El ciclo de ingreso tiene la custodia del efectivo y las -- partidas de efectivo que se reciben de los clientes hasta -- que se entregan al ciclo de tesorería.

Para poder desarrollar la auditoría por ciclos, es necesaa-- rio que personal de la Empresa, nos describa que tipo de -- control interno tiene cada departamento, para que el audi-- tor pueda hacer una gráfica de flujo donde se va a descri-- bir el ciclo completo.

El objeto que persigue ésto es para que una vez graficado por flujos de transacciones cada operación de la empresa el auditor pueda hacer pruebas de cumplimiento para cerciorarse que realmente el control interno funcione adecuadamente y cumpla con los requisitos preestablecidos.

La obtención de este tipo de información, como es la gráfi-

ca de flujo de transacciones, no necesariamente tiene que ser preparada por el auditor, sino que también puede ser preparada a través del personal de la empresa, siempre y cuando esté capacitado y tenga los conocimientos suficientes como para poder obtener clara y precisa la información.

Este tipo de ayuda por parte de la empresa, reducirá en gran parte los esfuerzos de la auditoría y además ayudará a concentrar la atención de la gerencia en la importancia de los controles internos. Cuando estos trabajos sean preparados por personal de la Empresa, la información obtenida tendrá que ser verificada y evaluada con mucho cuidado por el auditor.

*3.3.2 Funciones de los ciclos.

Funciones de los cinco ciclos de operación:

- I. Ciclo de Tesorería.- Este ciclo dentro de una entidad incluye aquellas funciones que tratan de sus fondos de capital. Las funciones del ciclo de tesorería se inician con el reconocimiento de las necesidades de efectivo, incluyen la distribución del efectivo disponible a las operaciones corrientes y otros usos, y se terminan con la devolución de efectivo a los inversionistas y a los acreedores. Un ciclo de tesorería típico po--

dría incluir funciones tales como las siguientes:

- a) Relaciones con instituciones financieras, bancos - comerciales, bancos de inversión, acreedores a largo plazo, corredores de valores y analistas financieros.
- b) Relaciones con accionistas, incluso las conexiones con terceros que actúan como agentes de transferencias y registradores de acciones y la administración de planes de reinversión de dividendos.
- c) Administración del efectivo y las inversiones.
- d) Acumulación y pago de intereses y dividendos.
- e) Custodia física del efectivo y los valores, incluso la conciliación de los saldos.
- f) Administración de monedas extranjeras, incluso operaciones para cubrirse contra posibles pérdidas, - en tipo de cambio, etc.
- g) Administración de la deuda, incluso los pagos del principal e intereses y vigilancia del cumplimiento de las condiciones de los préstamos.
- h) Operaciones con papel comercial.

- i) Administración y rendición de cuentas de opciones de compra de acciones concedidas a los empleados y planes de beneficio al empleado.

Los sistemas utilizados para procesar transacciones -- del ciclo de tesorería, se enlacen con sistemas identificados con otros ciclos.

Por ejemplo: la conciliación de los saldos de efectivo, se cita como una función del ciclo de tesorería; -- pero la ejecución de esta función puede requerir comunicaciones de los sistemas de los ciclos de ingreso y de adquisición acerca de los ingresos y desembolsos de efectivo.

Los enlaces más comunes con otros ciclos son:

- 1) Desembolsos de efectivo del ciclo de adquisición y pago.
- 2) Ingresos de efectivo del ciclo de ingresos.

II. Ciclo de adquisición y pago:

Este ciclo incluye aquellas funciones que;

- a) Adquieren bienes, mercancías y servicios y mano de obra.

- b) Pagar esas adquisiciones.
- c) Clasifican, resumen e informan lo que se adquiere y lo que se pagó.

El ciclo de adquisición y pago incluye:

- a) Propiedades, planta y equipo.
- b) Mercancías (inventarios) usados directamente en el proceso de la producción; en la prestación de servicios, o que se adquieren para la reventa.
- c) Servicios personales, balance general, nómina, mano de obra directa, mano de obra indirecta, ejecutiva, administrativa y funcional, etc.
- d) Suministros o abastecimientos, bien que se usen en la producción o en otra forma.
- e) Servicios externos, tales como electricidad, agua, teléfonos y telégrafos, legales y de contabilidad, investigación de mercado, etc.

Este ciclo de adquisición y pago puede incluir también el pago de impuestos, alquileres y derechos.

Los enlaces más comunes con otros ciclos son:

a) De compra.

1. Desembolsos de efectivo al ciclo de tesorería.
2. Recepción de bienes, mercancías y servicios al ciclo de conversión.
3. Resumen de transacciones, (asientos de diario) al ciclo de informe financiero.

b) De nómina.

1. Desembolsos de efectivo al ciclo de tesorería.
2. Recepción de servicios de mano de obra al ciclo de conversión.
3. Resúmenes de transacciones (asientos de diario) al ciclo de informe financiero.

III. Ciclo de conversión: Muchos de los recursos adquiridos por una entidad entran en "agrupaciones" en las que se retienen, se convierten, se procesan, se montan o ensamblan o se utilizan en otra forma. Las funciones del ciclo de conversión, manejan agrupaciones de recursos tales como inventarios, propiedades y equipos depreciables, recursos naturales existentes, seguros pagados por adelantado y otros activos no moneta-

tarios que se tienen para usarse en el negocio.

En un negocio de manufactura, montaje o proceso, la actividad más importante del ciclo de conversión, es la producción de un artículo terminado mediante el uso de los recursos adquiridos, con ese propósito: materiales, mano de obra directa y elementos de costos indirectos. El ciclo de conversión de una entidad de esa clase incluiría el proceso y movimiento de todos los recursos relacionados con el inventario hasta que los productos terminados se depositen en el lugar final de almacenamiento dentro de la entidad. Los embarques a clientes serían parte del ciclo de ingreso de la entidad.

Las actividades en los ciclos de conversión de otras industrias no son tan extensos como en las industrias de manufactura. Sin embargo en cierto grado, las empresas de servicio público, las instituciones de asistencia a la salud, las compañías inmobiliarias y los detallistas, manejan inventarios u otras agrupaciones de recursos.

En las entidades que venden servicios a diferencia de bienes tangibles, pueden no existir funciones de ciclo de conversión que sean perceptibles, aunque pueden - -

existir pequeñas cantidades de bienes para usarse en el negocio, los recursos que se adquieren, particularmente mano de obra, pueden convertirse bien en cuentas a cobrar no facturadas o en gastos al tiempo de adquirirse.

Los enlaces mas comunes con otros ciclos son:

1. Entradas de material y mano de obra del ciclo de adquisición y pago.
2. Embarques de productos al ciclo de ingreso.
3. Resumen de actividad (asiento de diario) al ciclo de informe financiero.

IV. Ciclo de ingreso: El ciclo de ingreso incluye las funciones que se requieren para cambiar de efectivo, con los clientes sus productos o servicios. Incluye tomar pedidos de los clientes, embarcar productos terminados, el uso por los clientes de los servicios que presta la compañía, mantener y cobrar las cuentas a cobrar y recibir efectivo de los clientes. Como que el ciclo de ingresos es el ciclo en que el control físico y el derecho de propiedad sobre los recursos convertidos se transforman a cambio de efectivo, la determinación del

costo de las ventas es una función contable que puede identificarse con el ciclo de ingreso.

Las funciones típicas del ciclo de ingreso son:

- a) Concesión de crédito.
- b) Entrada de pedidos.
- c) Entrega o embarque.
- d) Facturación.
- e) Contabilización de comisiones.
- f) Contabilización de garantías.
- g) Cuenta a cobrar.
- h) Ingreso del efectivo.
- i) Cobro.
- j) Ajuste de facturas
- k) Costo de ventas

Los enlaces mas comunes con otros ciclos son:

- 1) Ingresos de caja al ciclo de tesorería.
- 2) Embarques de productos del ciclo de conversión.

3) Resúmenes de actividad (asientos de diario) al ciclo de informe financiero.

V. Ciclo de informe financiero: Este ciclo de informe financiero, no procesa transacciones como los demás ciclos que hemos descrito. Más bien, obtiene información contable y operativa de los demás ciclos y analiza, evalúa, resume, concilia, ajusta y reclasifica esa información de modo que puede darse a conocer a la gerencia a terceros o a ambos.

El ciclo de informe financiero incluye funciones tales como la conversión de estados financieros de filiales en moneda extranjera, consolidación y reclasificación y ajustes. Además, la operación de la gerencia del medio externo, el reconocimiento de hechos externos que requieren exposición y la obtención de datos para notas e información complementaria ocurren dentro de este ciclo. Los productos finales de un ciclo de informe financiero usualmente incluyen estados financieros preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados así como informes de administración y operativos de distintas clases.

Los atributos comunes del ciclo de informe financiero son:

- a) Pases al mayor general.
- b) Obtención de datos para exposiciones suplementarias.
- c) Preparación de asientos de diario (si no se hace en otro ciclo).
- d) Consolidación.
- e) Conversión de datos en otra moneda.
- f) Preparación de informes.
- g) Retención de registros financieros.

Los enlaces con otros ciclos son:

- 1) Asientos de diario de otros ciclos.
- 2) Informes a la función de planeamiento financiero y control.

3.4 Preparación y aplicación de programas específicos de auditoría.

Las revisiones del flujo de transacciones deben ejecutarse de acuerdo con un programa escrito, memorando u otro documento que describa:

- a) La clasificación de los hechos económicos dentro de cada ciclo que ha de revisarse.
- b) Las funciones ejecutadas en cada flujo de transacciones.
- c) Los objetivos de control interno aplicables a cada función.
- d) Cualquier información especial que deba obtenerse durante la revisión.

Las funciones que se identifican con una clase de transacciones deben reconocer los trabajos de procesamiento que se efectúan.

También puede dársele reconocimiento a la estructura de la organización del cliente a pesar de que las funciones definen lo que se hace, no quien las hace. Por tanto, en el procesamiento de ventas en el ciclo de ingreso, de digamos, por ejemplo; una compañía manufacturera de mediano tamaño, las funciones pudieran ser:

Mantenimiento del archivo maestro, entrada de pedidos, embarques, facturación, cobranzas, ajustes, asientos de cuentas a cobrar y manejo de los créditos.

Cuando una función determinada es común a más flujos de transacciones, el programa debe especificar claramente el flujo en que debe revisarse. Esto evitará esfuerzos dobles. En una tienda por departamentos por ejemplo, el equipo de auditoría puede decidir que la clasificación significativa de los hechos económicos en el ciclo de ingresos es: ventas de contado en que se llevan la mercancía, ventas de contado a enviar la mercancía, cuentas a crédito en que se llevan la mercancía, ventas a crédito a enviar la mercancía y órdenes especiales. El flujo de transacciones que resulta de cada uno de estos tipos de ventas puede ser diferente, pero algunas funciones pueden ser comunes a todas las ventas. No se logra ningún propósito revisando la misma función en más de un flujo.

El programa debe definir el diseño de los archivos y la documentación de los sistemas que deben obtener o actualizarse durante las revisiones. Igualmente deberán describirse los datos, informes adicionales de horas trabajadas, piezas producidas, etc., que deban obtenerse para un uso en la auditoría por predicciones.

A continuación tenemos un ejemplo de un programa de flujo de transacciones:

PROGRAMA DE TRABAJO

Cliente Industrias Fonsa

Página 1 de 1

Sección del trabajo Revisión del flujo de transacciones. Fecha de auditoría 18-08-83

Programa basado en condiciones anticipadas		Trabajo completado		
Estimado: por		Pape- traba- jo	Por	Tiempo
	<p><u>ANTECEDENTES:</u></p> <p><u>ASPECTOS GENERALES:</u></p> <p><u>CICLO DE INGRESO:</u></p> <p><u>CICLO DE CONVERSION:</u></p> <p><u>CICLO DE ADQUISICION Y PAGO:</u></p> <p><u>CICLO DE TESORERIA:</u></p> <p><u>CICLO FINANCIERO:</u></p>			

CAPITULO IV

4. La etapa intermedia de la auditoría

4.1 El examen de cifras definitivas.

4.2 Procedimientos de auditoría característicos de la etapa preliminar, papeles de trabajo y confirmaciones.

4.3 Comentarios entre el Socio, el Gerente y el Encargado de la Auditoría.

4.4 La preparación de la información financiera dictaminada. Borradores.

4. La etapa intermedia de la auditoría

4.1 El examen de cifras definitivas.

En una auditoría generalmente al trabajo preliminar se le denomina etapa intermedia.

Hay que hacer hincapié que la naturaleza y extensión de las pruebas a realizar, van a depender de la naturaleza y volumen de los errores que pudieran ocurrir en los procesos contables de la empresa, que no sea posible descubrir por las técnicas de control interno empleadas en las mismas.

Cuando ocurre una menor cantidad de errores de importancia, es mayor la limitación del alcance de las pruebas.

Hay algunos casos en que el esfuerzo y tiempo que se lleva para realizar las pruebas de cumplimiento es tanto, que el auditor llega a determinar que puede resultar más fácil y práctico que se lleven a cabo pruebas específicas para llegar a una conclusión respecto a una cuenta.

4.2 Procedimientos de auditoría característicos de la etapa preliminar.

Para obtener suficiente material de evidencia se requieren ciertas normas, las cuales son: inspección, observación, ave

riguaciones y confirmaciones con fundamento razonable de -- una opinión sobre los estados financieros u otros datos a - examinar.

Hay que seguir dos clases generales de procedimientos de au ditoría para obtener el material de evidencia.

1. Pruebas de detalle de transacciones y saldos.
2. Procedimientos de revisión analítica aplicados en la - información financiera.

La finalidad que perseguimos al realizar estas pruebas es - llegar a obtener evidencia acerca de la validez y si es - - apropiado o no el tratamiento contable de transacciones y - saldos de importancia o en caso contrario de detectar erro - res o irregularidades en los mismos.

Pruebas de detalles de transacciones y saldos.

Para realizar las pruebas de detalle se debe incluir los -- procedimientos, de auditoría y combinaciones siguientes:

- a) Circularización a terceros.
- b) Observación de los activos
- c) Pruebas de conciliación
- d) Análisis de cuentas
- e) Inspección y formas de documentos vitales.

- f) Recálculo y pruebas de exactitud aritmética.
- g) Pruebas de flujo de transacciones.
- h) Pruebas de las excepciones.
- i) Pruebas de los cortes.
- a) Circularización a terceros:

Hay que hacer mención de que pueden dar mayor seguridad y confianza para los propósitos de una auditoría - la evidencia obtenida de fuentes independientes fuera de una identidad que la obtenida únicamente dentro de la misma.

Para ésto debemos ver la naturaleza que tiene el negocio del cliente y las clases de fuentes independientes ("terceros") de las cuales el equipo de auditoría va a tratar de obtener la evidencia necesaria, estas incluyen.

1. Clientes y otros deudores con respecto a saldos de cuentas o efectos (documento) a cobrar, partidas - individuales, incluidas en esos saldos u otros datos.
2. Almacenes públicos y otros custodios ajenos, con - relación a inventarios que tienen del cliente.

3. Acreedores o posibles acreedores con respecto a:
- Deudas importantes con el cliente.
 - Bases, hechos, entendimientos o convenios contractuales pertinentes, considerados por el cliente al calcular o estimar pasivos.
 - Bancos, con relación a saldos en depósitos acreditados al cliente, saldos adeudados por el cliente, pasivos contingentes del cliente y convenios de crédito con el cliente.
 - Compañías de seguros de vida con relación a pólizas que posee el cliente, etc.

El cliente efectúa la solicitud de confirmación y no el despacho de contadores.

Sin embargo el equipo de auditoría que vaya a realizar el trabajo, decide a quien debe enviarse las circulares y lo que debe solicitarse en todas y cada una de ellas.

Para lograr esto, las solicitudes deben ser escritas, en formas (o usando una redacción) facilitada (s) por el equipo de auditoría, especificando claramente que las respuestas deben ser dadas directamente al despacho.

Llega a ocurrir que en ciertos casos, es necesario hacer la verificación de la dirección a la cual deben enviarse las solicitudes de confirmación inicial mediante sugerencias a fuentes como pueden -- ser los directorios telefónicos y de negocios, locales, avisos de remesa de clientes, informes de -- agencias de crédito, servicios de inversiones, -- otras oficinas del despacho o llamadas telefónicas directas.

Normalmente debe dársele consideración a la verifi-
cación de las direcciones cuando se identifican de
bilidades en los controles del cliente sobre auto-
rización de las fuentes de fondo de capital, pro-
veedores, empleados, clientes, etc.

Para preparar y unir las solicitudes con cualquier otro documento de respaldo puede emplearse perso-
nal del cliente, pero el trabajo debe hacerse bajo una estricta supervisión directa de, o la verifi-
cación en todos los aspectos.

Es costumbre incluir un sobre para responder, diri-
gido al despacho con cada solicitud. Se requiere que se prefije el número de clientes para usar el mismo número de sobres para responder.

No debe usarse el nombre del cliente al prefijar - dicho número a los sobres para responder, los so-- bres para responder pueden ir franqueados.

Formas de circularización.

Las formas de circularización de que dispone un -- equipo de auditoría son de tres tipos generales '

1. Las formas adaptadas por organismos profesionales, autorizado.

Estas deben usarse ordinariamente, cuando sea apropiado.

2. Formas que establecen una redacción estándar - que debe usarse al circularizar clases selec-- cionadas de terceros.
3. Formas las cuales contienen una redacción sugerida.

La mayoría de las formas generalmente tienden a ex presar el lenguaje que la experiencia del despacho indica es apropiado en muchas ocasiones. Sin em-- bargo la finalidad que estas formas tienen es ser-- vir como guía a un equipo de auditoría al hacer la redacción de solicitudes de conformación que lle-- nen necesidades específicas.

El cliente solicita que no se circularice.

Cuando el cliente se niega a realizar las solicitudes de confirmación, según sean las condiciones especificadas o aceptables por el equipo de auditoría constituyen una limitación al alcance que pueda tener la auditoría e impide que se entregue un informe de auditoría sin salvedades.

Sin embargo pueden haber situaciones en las que un empleado del cliente pida que no se envíen solicitudes de confirmación a uno o más "terceros" que hayan sido seleccionados por el equipo de auditoría.

Generalmente se puede complacer tal petición si se cumplen todas las siguientes condiciones.

- Siempre y cuando exista una buena razón para la petición hecha al equipo de auditoría.
- Se discute y aprueba la petición por el jefe financiero del cliente o el jefe ejecutivo principal.
- Cuando no hay objeciones por parte de la gerencia del cliente para que se informe lo solici-

tado al comité de auditoría o a la junta directiva. (Sin embargo dependiendo de las circunstancias el socio encargado puede decidir o no enviar la solicitud.)

- Si el equipo de auditoría tiene la capacidad de verificar u obtener la información que ha de obtenerse de los "terceros" en particular mediante otros procedimientos de auditoría, tales como revisión de cobros posteriores, verificación de movimientos, etc.

b) Observación de los activos:

La observación, (por ejemplo, inspección física por el equipo de auditoría) es un procedimiento de auditoría usado para verificar la existencia física de propiedad tangible (ejemplo, inventarios y propiedades) que posee, arrienda o utiliza el cliente o estar en otra forma en su posesión. Si no se lleva a cabo por cualquier circunstancia, puede ser motivo de salvedad.

c) Pruebas de conciliación:

Como parte de su sistema de controles contables internos la entidad debe hacer conciliaciones periódicas con el saldo de cada cuenta de control del mayor gene-

ral con los saldos individuales o importantes mostrados en los mayores auxiliares, archivos de computadora, listas u otros registros y documentos de respaldo.

Existen algunas cuentas como por ejemplo inventarios, que pueden conciliarse únicamente en una durante el año y ésta fecha no necesariamente debe ser a la fecha en la cual se realice la auditoría.

También existen otras cuentas las cuales pueden ser conciliadas con mucha más frecuencia como al facturar, anotar, pagar u otras fechas que pueden corresponder o no, con las terminaciones de los períodos contables intermedios.

Existe una situación en la cual algunas entidades pueden no registrar todos los elementos de una cuenta de control en particular al final de cada período contable, por ejemplo las cuentas por pagar a los proveedores pueden incluir varios elementos al final del año, pero sólo facturas comprobadas a una fecha intermedia, por supuesto, esto requiere una conciliación distinta al final del año que a las fechas intermedias.

Suele suceder que en algunos casos el equipo de auditoría puede llegar a la conclusión de que sólo es neces

rio leer las conciliaciones de una cuenta de control - importante a la fecha intermedia y/o a la fecha del balance general y no hacer pruebas detalladas por confiar en la seguridad de los controles contables internos.

Sin embargo en algunas ocasiones deberán efectuarse algunas pruebas detalladas de una o más conciliaciones periódicas. Dichas pruebas pueden necesitar además - que sumar un anexo (cédula) preparado por el cliente - (por ejemplo impuestos sobre bienes inmuebles acumulados por ubicación) y comparar el total del anexo con el saldo de control.

Es muy común el retener copias de conciliaciones probadas en los papeles de trabajo. Generalmente se resumen las pruebas efectuadas en esas copias. Las explicaciones de las partidas de conciliación y de las pruebas de auditoría efectuadas pueden escribirse en copias o incluirse en los papeles de trabajo de respaldo.

Generalmente en los papeles se retienen copias de los balances de comprobación y listas del cliente sólo - cuando son relativamente cortas es más aceptable usar-

las en comparación con los anexos o memorandos preparados especialmente para registrar:

- Importes individuales que seleccionan para circularización, observación, recálculo u otra prueba.
- Explicaciones y pruebas de auditoría de asientos poco usuales.
- Explicaciones y pruebas de auditoría de partidas de conciliación que se incluyen en las listas o balances de comprobación.

d) Análisis de Cuentas:

El término de "analizar una cuenta" se define como examinar o determinar la composición de una cuenta, generalmente mediante referencia, origen histórico; particularmente, exponer en el papel de trabajo los detalles o el resumen clasificado de las partidas de una cuenta obtenidas o verificadas, donde fuera necesario, mediante referencia a sus orígenes y acompañados de explicaciones de las principales partidas y referencia cruzada con las cuentas conexas.

Por lo tanto, el analizar una cuenta generalmente tiene por significado el obtener informe acerca de algu--

nos o todos los asientos reflejados en el saldo de la cuenta.

El analizar una cuenta es un anexo escrito que representa información sobre algunos o todos los asientos anotados en la cuenta durante un período de tiempo y muestra la relación de esos asientos con el saldo de la cuenta al final del período.

Al analizar una cuenta se intenta que la información que se obtiene sea indispensable para llegar a una conclusión respecto al saldo de los estados financieros.

Para lograr la información respecto a los asientos anotados entre la fecha intermedia en que se efectúan las pruebas y la fecha de la auditoría.

Este análisis se hace con el propósito de limitar la información acerca de los asientos mas importantes anotados durante este período.

e) Inspección de formas y documentos vitales:

La revisión de las formas y documentos vitales es uno de los procedimientos que se realizan con más frecuencia en auditoría, respaldan las transacciones o saldos de cuentas.

En una entidad las formas y documentos que se originan por ejemplo órdenes de compra, peticiones de materiales, pedidos de venta u órdenes de embarque, etc., además aquellos preparados, formados o producidos por fuentes externas "terceros" son incluidos dentro de los documentos vitales.

La forma en la cual un auditor utiliza la inscripción de formas y documentos vitales es la siguiente:

- Como principal fuente de transacciones registradas.
- Para respaldar los insumos para los cuales se busca la confirmación de terceros pero no se recibe.
- Para respaldar partidas de conciliación como parte de las pruebas de los cortes.

Los miembros del equipo de auditoría se ubican generalmente en la planta de recepción los puntos de embarque, en almacenes, caja, etc., con esto observamos y registramos la información acerca de los últimos hechos de tipo económico que suceden antes del corte.

- Para obtener la información que será útil al aplicar procedimientos de revisión analítica y ésto se hace con frecuencia en el análisis de cuentas.

f) Recálculo y pruebas de la exactitud aritmética.

Existen saldos que dada su importancia se incluyen en un juego de estados financieros y pueden presentar cálculos que son realizados por la entidad que proporciona la información.

Las pruebas de la exactitud aritmética comprenden la prueba de las anotaciones, multiplicaciones, listas, sumas ya sean verticales u horizontales. Estas pruebas se distinguen usualmente del recálculo aunque su distinción no es totalmente clara y práctica como ya lo mencionamos anteriormente.

Además se pueden lograr pruebas de exactitud aritmética mediante técnicas de auditoría a través de computadoras.

g) Pruebas de flujo de transacciones.

Las pruebas de flujos de transacciones llevan a cabo los pasos que se mencionan a continuación.

- Revisan los asientos de diario que se registran en los resultados del procedimiento en el flujo de transacciones para una fecha intermedia y verificando si los asientos están correctamente y autorizados apropiadamente.

- Verificar que la suma de los totales sea correcta y checar el resumen con importes seleccionados mostrados en los asientos de diario.
- Los documentos se inspeccionan usualmente en cuanto a su preparación, corrección aritmética y ciertas aprobaciones.
- Cotejar los asientos seleccionados de los diarios o registros dentro de los mayores auxiliares correspondientes.

Es importante que en una prueba de flujo de transacciones se defina un propósito específico para cada una de ellas antes de incluirlas en cualquier programa de auditoría para que ésta sea efectiva.

h) Pruebas de las excepciones:

Al hablar de estas pruebas existe una revisión de una base de datos para separar los datos almacenados que pueden tener ciertos atributos o carecer de ellos.

El equipo de auditoría puede tomar la decisión de revisar todas las cancelaciones habidas durante el período de la auditoría, para que así mismo se pueda separar aquellas cancelaciones que se exceden de las cantida--

des establecidas y analizar los comprobantes para ver la aprobación requerida.

i) Pruebas de los cortes:

En ciertas ocasiones, la información recogida en forma similar acerca de los primeros hechos económicos después del "corte". La información que resulta se checa con los registros contables en un hecho posterior para así lograr determinar los hechos ocurridos se reflejan en los períodos respectivos.

Se pueden revisar los registros contables por algunos períodos anteriores y posteriores a la fecha del balance general, por lo que se refiere a fechas o números de las formas vitales (informe de recepción, órdenes de embarque, peticiones de materiales, cobranzas, etc.), que en base a la información registrada en los diferentes lugares estratégicos indican que ciertos hechos económicos pudieron haber sido registrados en un período al cual no corresponde.

Otras de las pruebas que pueden obtenerse acerca de los clientes son por ejemplo cuando son revisadas las respuestas a las solicitudes de confirmaciones y se prueban las conciliaciones, el equipo de auditoría debe estar sumamente alerta a las indicaciones de los cortes impropios.

Para poder dar seguridad de que se han efectuado los cortes apropiados en todos los ciclos (o en algunos) de gran cantidad de entidades tienen excelentes procedimientos de control diseñados precisamente para poder dar tal seguridad.

4.3 Comentarios entre el Socio, el Gerente y el Encargado de la Auditoría.

Cuando llegase a ocurrir cualquier situación, cualquier resultado de la ejecución de procedimientos de auditoría el gerente encargado y el socio encargado deben ser informados inmediatamente o cuando por ejemplo algún miembro del equipo de auditoría llega a sospechar que ocurren acontecimientos como los siguientes:

- Que pudiesen haber ocurrido actos ilegales o una o más irregularidades, transacciones no justificadas o delicadas.
- O que exista la duda de que hubiesen podido ocurrir errores en los cuales sea necesario requerir una investigación extra para poder determinar:
 - a) Si fué verdad que ocurrieron.
 - b) Ver que si hubo algún efecto o lo hubiere habido en los estados financieros.

Como ejemplo podemos mencionar una merma de inventarios que es ilógica dada la experiencia de la entidad o el giro de la industria, ésta puede ser causada por errores en la contabilidad, por irregularidades o actos ilegales.

Aún en el caso en que hayan sido ya ajustados los saldos de las cuentas o que los ajustes propuestos pasen a la cédula resumen debe informarse inmediatamente al socio encargado y al gerente encargado.

Para que la salida del informe de auditoría no se demore indebidamente, el socio encargado debe comenzar lo mas pronto posible a:

- Revisar la evidencia de la información disponible.
- Considerar sus implicaciones.
- Discutir el asunto a tratar y el grado de investigación adicional a un nivel de la gerencia apropiado.

Al ser encomendado un trabajo, el socio encargado y el gerente encargado de la oficina que ejecuta debe empezar a hacer la revisión de la evidencia disponible, discutir el asunto con el socio encargado y coordinar las discusiones en el nivel local con las que han de llevarse a cabo.

El despacho no puede formar parte en demoras indevidas en la notificación a los niveles apropiados a la alta gerencia de la compañía.

En las relaciones entre el auditor y el cliente nada puede ser tan delicado como la duda que haga pensar que pudieran haber ocurrido anomalías, puesto que en ello va en juego la reputación y la estabilidad económica de los empleados, gerentes o ejecutivos del cliente.

En el caso de que pudieran haber ocurrido errores posibles o irregularidades la evidencia o las averiguaciones ocurridas deben discutirse y comentarse al nivel de la gerencia que sea aprovechado o por lo menos a un nivel por encima de los que resulten involucrados.

Generalmente es el funcionario principal o el funcionario ejecutivo principal con quienes se tratan las anomalías que pudieran ocurrir, sin embargo si la información que se tiene disponible indica que alguno de estos ejecutivos o ambos están involucrados será necesario dirigirse directamente a la junta ejecutiva.

4.4 Preparación de la información financiera dictaminada.
Borradores.

Generalmente el equipo de auditoría tiene la obligación de evaluar lo adecuado de la exposición de los estados financieros, de los efectos potenciales de un acto ilegal o de una transacción delicada en las operaciones de la entidad.

Si una gran cantidad de los ingresos o de las ganancias se deriva de transacciones que crean riesgos importantes poco usuales, se crea la pérdida de una relación de negocios significativa y ordinariamente se dará consideración en la información para exponerla en los estados financieros.

Por ejemplo, un acto que pudo haber sido ejecutado evadiendo el sistema de control interno pudo haber sido no propiamente, registrado debidamente. En esta circunstancia podrá ser necesario hacer una salvedad en el informe de auditoría o negarse a dar un dictamen en consecuencia a la limitación del alcance.

Borradores.

Los responsables de la exactitud de la información son los integrantes del equipo de auditoría además de lo apropiado de la presentación de los informes emitidos del resultado de una auditoría.

En gran cantidad de despachos además de prepararse los bo--

rradores de los informes de auditoría, también se preparan los borradores de los estados financieros especiales y los estados financieros individuales de la compañía matriz. -- Sin embargo los clientes mas importantes toman la iniciativa de hacer sus borradores.

El equipo de auditoría actúa como asesor y consejero del -- cliente.

Revisión de borradores y pruebas.

Cuando el equipo de auditoría toma la iniciativa para preparar los borradores de los estados financieros sus mejores - esfuerzos se reflejarán en los borradores.

CAPITULO V

5. La etapa final de la auditoría

5.1 Juntas o reuniones con ejecutivos del cliente. Discusión de ajustes y reclasificaciones. Pendientes finales.

5.2 Definición del texto del dictamen.

5.3 Preparación de papeles de auditoría con observaciones y sugerencias a los sistemas en vigor.

5.3.1 Carta de recomendaciones.

5. La etapa final de la auditoría

5.1 Juntas o reuniones con ejecutivos del cliente, discusión de ajustes y reclasificaciones. Puntos pendientes finales.

Juntas o reuniones con ejecutivos del cliente.

Su objetivo principal es proporcionar información sobre la auditoría practicada, para que con base en los papeles de trabajo del auditor éste proponga los ajustes que considere necesarios para que la información contable sea veraz y oportuna.

El procedimiento que se sigue es el siguiente:

Se presentan los asientos de ajuste que propone en el papel de respaldo en el que se preparan y se muestran en una cédula resumen, ésta debe mostrar el efecto individual y total de los ajustes propuestos sobre datos financieros importantes. Se clasifican en:

a) Los que surgen de errores y de irregularidades.

Esto se debe a la mala interpretación del asiento contable que se corre y tiene como consecuencias el no presentar un rubro adecuadamente que pueda ser importante en los estados financieros. Es responsabilidad

bilidad de la gerencia de todos los ajustes propuestos que surgen de errores e irregularidades, tengan una pronta solución de acuerdo a la importancia que represente en los estados financieros, si estos ajustes no los efectúa la Gerencia sólo significa que no afectan los estados financieros, como es decir que no representan partidas importantes que afecte el resultado contable del ejercicio que se está revisando.

Como ya se comentó los errores incluyen equivocaciones no intencionales en los estados financieros y comprenden entre otros casos equivocaciones en la aplicación de principios de contabilidad, por consiguiente deben proponerse asientos de ajuste y de reclasificación cuando:

1. El cliente no ha seguido los principios de contabilidad generalmente aceptados.
2. El cliente ha cambiado un principio de contabilidad alternativo aceptable con respecto a la contabilización de hechos u operaciones semejantes.
3. El cliente ha cambiado de un principio de contabilidad generalmente aceptado a uno que no lo es.
4. El cliente no ha aplicado principios de contabilidad de manera consistente cuando se refiere a la uniformidad o se da a entender esta por sus políticas contables.

5. Cuando el cliente ha cambiado un principio de contabilidad alternativo aceptable con respecto a operaciones semejantes y puede justificar el uso de ese principio alternativo, pero no ha contabilizado el cambio o se propone informarlo incorrectamente en los estados financieros .

b) Los que comprenden estimaciones contables.

Esto surge cuando al momento de estar realizando las operaciones no se verifica el cálculo de las mismas y produce efectos en cuanto a cantidades que estén representadas en los rubros de los estados financieros.

Estos ajustes propuestos son más difíciles de manejar que aquellos que comprenden errores o irregularidades, al efectuar las estimaciones contables que se necesitan para preparar los estados financieros de una entidad económica, se requiere analizar los efectos que podría provocar a futuro.

La gerencia es responsable de hacer este análisis y las estimaciones contables que se necesitan para preparar los estados financieros de una entidad económica, se requiere analizar los efectos que podría provocar a futuro.

La gerencia es responsable de hacer este análisis y las estimaciones resultantes. El equipo de auditoría, su papel - de considerar críticamente la información que tiene a su -- disposición la Gerencia, al tiempo que se emiten los esta-- dos financieros decide que si la Gerencia ha hecho una eva- luación razonable de esa información y los efectos que se - reflejan en los estados financieros; de ningún modo el equi- po de auditoría debe sustituir a la Gerencia en situaciones en que puede llegarse a distintas deducciones en la informa- ción disponible, por lo que deben proporcionarse ajustes -- cuando las estimaciones del cliente estén individualmente - reflejadas en los estados financieros, o se basen en un aná- lisis y evaluación superficial de la información disponi- - ble.

Estos ajustes por lo regular se les asignan números de la serie del 1 al 99 según se van anotando en la cédula resu- men.

Las reclasificaciones propuestas usualmente se resumen en - forma muy parecida a la de los ajustes, la numeración se re- laciona con números del 100 al 199 según se va anotando - en la cédula.

Asientos del Cliente.

Para el cliente no es poco común preparar y procesar uno o

mas asientos después de que se prepararon el estado de trabajo y las cédulas sumarias, estos asientos se anotan como ajusten independientemente de que son elementos de los saldos de las cuentas que han de examinarse como se indica en el programa de auditoría o se considere necesario según las circunstancias, usualmente se les asigna una serie de números y letras donde figuran las iniciales AJC (Ajustes del Cliente) y se les puede asignar numeración del 200 al 299, o puede asignárseles números en series únicas.

Discusión de ajustes y reclasificaciones.

El auditor después de haber realizado la revisión correspondiente a los rubros contenidos en los estados financieros con base en el análisis de las operaciones de las cuales se originaron, considera junto con el Gerente encargado los ajustes y reclasificaciones que, en su caso e importancia relativa proponga el auditor a la Gerencia. Esto se hace antes de presentarlos a la Gerencia del cliente o antes de comunicarlos a la oficina que le encomienda el trabajo de la auditoría.

Esto es, debe notificarse los ajustes propuestos que a juicio del auditor pudieran ser importantes en su clasificación dentro de los estados financieros que se examinan, verificando la importancia relativa en cuanto a la sumariza--

ción de las partidas que se proponen como ajustes, para con ello, obtener una adecuación que se le convierta en veraz y objetiva en la información que reflejan los estados financieros: cabe hacer notar que el Gerente o quien haya encomendado la auditoría debe juzgar la importancia relativa de los ajustes propuestos mediante referencias al efecto que pudiera repercutir en los estados financieros en la entidad.

Puntos pendientes finales

Estos surgen cuando al finalizar los comentarios la discusión entre el auditor y quien le encomienda la auditoría no queda adecuadamente descritos, o existe alguna duda en cuanto a su clasificación, importancia relativa, volumen de operación en relación a los estados financieros y no quede completamente establecido el criterio que se deba seguir para su aplicación, estos puntos al finalizar la auditoría o durante el transcurso de la misma si aún no se ha concluido de acuerdo a su importancia se les deberá poner especial atención.

5.2 Definición del texto del dictamen

Antes de definir el texto del dictamen es conveniente hacer notar que se define "como el documento formal elaborado por el profesional conforme a las normas de su profesión en relación a su naturaleza, alcance y resultados del examen - -

sobre los estados financieros de su cliente.

Cabe hacer notar que la importancia del dictamen es fundamental porque el público en general es lo único que ve del trabajo realizado por el Contador Público independiente. -- por lo que ha obtenido de la revisión efectuada sobre los - estados financieros elaborados por la empresa.

Contenido del dictamen.

El objeto del dictamen consta de un párrafo de alcance y -- uno de opinión.

El párrafo de alcance menciona que fue lo que se realizó y las normas y procedimientos de auditoría que se realizaron para la revisión.

En el párrafo de opinión el Contador Público independiente va a presentar el resultado de la auditoría.

Existen tres formas de dictamen:

I. Dictamen largo:

He examinado el balance general de la Cía. X, S.A., al 31 de diciembre de 1982 y los estados de resultados y de utilidades acumuladas que le son relativas por el - año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de

acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que -- considere necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la Cía. X, S. A., al 31 de diciembre de 1982 y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes en las del año anterior.

2. Dictamen corto:

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan en forma razonable la situación financiera de la Cía. X, S. A., al 31 de diciembre de 1982 y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior. Mi examen de dichos estados financieros se practicó de acuerdo con las normas de auditoría que, dentro de las circunstancias consideré necesarios.

De lo anterior podemos observar que el Contador Público in-

dependiente está declarando y en consecuencia aceptando la responsabilidad de:

1. Haber examinado los estados financieros.
 - a) De acuerdo con las normas de la profesión.
 - b) Aplicando los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias.

La evidencia de esta revisión queda establecida en los papeles de trabajo que el auditor elaboró durante el desarrollo de la revisión de los estados financieros preparados por la empresa.

2. Que los estados financieros de la empresa presenta razonablemente la posición financiera a una fecha determinada y los resultados de operación por un período de acuerdo con principios de contabilidad generalmente -- aceptados, es decir, el Contador Público señala que la información preparada por la empresa presenta en forma adecuada y consistente los hechos sobre las operaciones realizadas durante el ejercicio objeto de revisión.
3. Que dichos principios de contabilidad que fueron aplicados durante el período sujetos a examen sobre bases consistentes con las del año o período anterior; por lo anteriormente expuesto, este tipo de dictamen impli

ca que el Contador Público no tuvo limitaciones de ninguna especie para desempeñar su trabajo, que no encontró partidas significativas que estuvieran en desacuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y por último que hubo consistencia alguna al compararse los principios de contabilidad utilizados en el ejercicio con los de ejercicios anteriores. Cabe hacer notar que si el Contador Público hubiera encontrado en términos generales algún hecho que alterara su opinión en el dictamen, este lo tendría que reflejar por medio de una salvedad que es la excepción de importancia sobre alguna de las declaraciones contenidas en el dictamen que se puede generar por:

- Limitaciones en el alcance de la revisión.
- Por faltas a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Por inconsistencia en las bases de aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

3. Dictamen nuevo.

En mi opinión con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera -

de la Cía. X, S. A., al 31 de diciembre de 1982 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

En el último dictamen desaparecen las afirmaciones básicas, a excepción:

En mi opinión,

Examen que practiqué,

Presentan la situación financiera de la Compañía.

Se hace mención muy especial que los estados financieros -- son preparados por la Empresa.

5.3 Preparación de papeles de auditoría como observaciones y sugerencias a los sistemas en vigor.

Los papeles de trabajo son el conjunto de cédulas y documentos que elabora el Contador Público en el desarrollo de las diversas fases de la auditoría y que contienen las condiciones de trabajo encontradas, las técnicas y los procedimientos que aplicó así como su extensión y oportunidades de las mismas.

El resultado del examen sobre los registros de contabilidad, las confirmaciones de fuentes externas e internas y -- sus conclusiones con la finalidad de fundamentar su opinión

servir de fuente de información posterior y tener evidencia que realizó el trabajo con calidad profesional.

Los papeles de trabajo son la evidencia escrita del fundamento de las conclusiones a que se llegó para poder estar en posición de respaldar los hechos consignados en el acta y las conclusiones anotadas en el informe de la auditoría - ya que es indispensable contar con una evidencia escrita de la clase, cantidad, calidad del trabajo efectuado, procedimientos de auditoría desarrollados y las observaciones encontradas.

Importancia de los papeles de trabajo:

Son propiedad del auditor.

Radica fundamentalmente en que son el único medio de conexión entre los registros que se revisan y el informe de la auditoría, por lo que el Contador Público respalda en ellos sus informes además de que sirven de fuentes de información.

- A las autoridades fiscales.
- A las autoridades judiciales.
- A otro Licenciado en Contaduría que desee opinar sobre el trabajo realizado.
- Al propio cliente o entidad auditada.

Con ello se comprueba que se realizó un trabajo de calidad profesional, sirviendo de guía para la realización de futuras auditorías y como referencia para determinar la consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad - generalmente aceptados.

Con base en lo anterior se desprende la importancia que ha de considerarse a la preparación, contenido, ordenamiento y archivo de los papeles de trabajo.

Necesidad de una planeación adecuada en los papeles de trabajo.

La planeación a los papeles de trabajo es una etapa en la - cual el Licenciado en Contaduría determina anticipadamente el curso concreto de la acción que se habrá de seguir, fijando los principios que le habrán de precidir y orientar - la secuencia de las operaciones necesarias para alcanzarlo.

Para obtener una mayor seguridad de que no ha pasado desapercibido algún detalle importante y la posibilidad de omitir procedimientos.

5.3.1 Carta de recomendaciones.

Una auditoría de los estados financieros impone sobre el equipo de auditoría, obligaciones además de informar en sí sobre los estados financieros.

Las obligaciones de auditoría son las siguientes:

- a) Contribuir, dentro del apropiado ejercicio profesional como contadores y auditores a la eficiencia y éxito del negocio del cliente mediante comentarios y sugerencias constructivas sobre los controles internos y otros asuntos de negocios.

Practicamente en cada trabajo de auditoría debe existir la posibilidad de desarrollar comentarios y sugerencias imaginativas y valiosas. Los comentarios y sugerencias pueden referirse a amplios problemas de negocios, informes de la Gerencia, acumulaciones de datos de ventas, costos de producción y presupuestos, así como a campos habituales de controles contables internos y otros aspectos de las cuestiones financieras.

Es importante que se presenten las ideas como sugerencias constructivas. Aunque la Firma no puede transigir en cuanto a la necesidad de informes diáfanos, las sugerencias deben redactarse en forma diplomática para evitar que contengan críticas innecesarias.

- b) Comunicar a la alta gerencia del cliente y a su --

junta directiva, comité de auditoría o a un nivel equivalente de autoridad tal como una junta de fideicomisarios, las debilidades en el control contable interno, observadas por el equipo de auditoría durante el curso de su examen efectuado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Cuando se sugieren debilidades en el control contable interno por objetivos de control interno que no se logran o se logran sólo parcialmente, esas debilidades no son comunicadas por escrito a la junta o al comité de auditoría.

Estas son obligaciones de informar separadas pero que se relacionan entre sí. Aunque las debilidades del control contable interno deben informarse sin importar si el equipo de auditoría puede formular sugerencias constructivas para una acción correctiva, tales sugerencias mejoran la calidad del servicio que presta la Firma a un cliente. Sin embargo como ya lo mencionamos anteriormente los comentarios y sugerencias no deben limitarse a asuntos relacionados con el control interno.

Estas obligaciones de informar deben cumplirse en cada trabajo de auditoría mediante el envío de uno o más me

memorandos sobre control interno y otros asuntos del negocio.

La índole de las memorandos que han de emitirse con referencia a un trabajo de auditoría ha de determinarse por el Socio y el Gerente encargados.

Las memorandos pueden variar desde relaciones o bosquejos simples hasta documentos extensos.

Pueden presentarse sugerencias referentes a cuestiones financieras de impuestos y administrativas en memorandos separadas de aquellos que tratan asuntos de control interno y de contabilidad.

Deben prepararse varias clases y estilos de memorandos que satisfagan mejor las necesidades del cliente.

Es necesario repetir las sugerencias pertinentes hechas anteriormente respecto a las debilidades en el control contable interno.

Pero, en otras cuestiones que comprendan métodos alternativos o preferencias no se logra ningún beneficio repitiéndolas. En otros casos, las circunstancias pueden haber cambiado de modo que es inapropiado hacer más comentarios. Algunas sugerencias comprenden obje-

tivos de largo alcance que no pueden lograrse en un -- año. De cualquier forma, los papeles de trabajo deben contener anotaciones claras de la disposición final de cada sugerencia hecha.

Siempre que sea practicable, se entreguen los memorandos requeridos antes de la fecha en que el informe de auditoría se entrega al cliente, o bien con antelación a la reunión de la junta o comité de auditoría en los que se discutirán los asuntos informados con los memorandos.

En caso de que no sea practicable en un trabajo de auditoría determinado, es conveniente:

Resumir las debilidades del control contable interno que serán informadas en los momorandos, en una carta.

Esta carta debe de destacar los asuntos más significativos que se informarán en los memorandos e indicar la fecha aproximada o fechas en que tales memorandos se-- rán entregados.

No se requerirá entregar un memorando en aquellos ca-- sos raros en que el equipo de auditoría no pueda desa-- rrollar ningún comentario y sugerencia que merezca la

pena y ninguna de las debilidades en el control interno observadas durante la auditoría son claramente importantes, pero en cualquiera de esos casos, debe enunciarse un informe de control interno preparado con anterioridad a la fecha de entrega.

Comentarios y sugerencias sobre los controles internos y otros asuntos del negocio.

El desarrollo de sugerencias útiles requiere la participación activa del equipo de auditoría bajo la guía del Socio y el Gerente, quienes deben facilitar la dirección esencial, basados en el conocimiento que poseen de los negocios del cliente y de sus necesidades, así como de la industria de la cual éste forma parte. Muchas de las sugerencias las puede originar el personal que intervino en el trabajo debido al contacto estrecho que ellos mantienen con las distintas funciones del negocio durante las fases de planeamiento y ejecución de las auditorías.

Las revisiones del flujo de transacciones, los análisis de riesgos específicos y las pruebas de cumplimiento son particularmente útiles para desarrollar sugerencias.

Presentación de los comentarios y sugerencias.

Es importante que el equipo de auditoría esté seguro de los hechos en cuanto a la situación actual o a los procedimientos en que se basen los comentarios y las recomendaciones. Las sugerencias que se ofrecen deben ser bien estudiadas y practicables; han de ser más que ideas selectas sometidas sin gran meditación. Las sugerencias que tratan de servicios administrativos y asuntos de impuestos deben discutirse con el personal del equipo de servicio al cliente especializado en esos campos para poder obtener el beneficio de su competencia especial. Nada puede dañar más rápidamente la confianza en nuestro trabajo que hacer sugerencias de cambios basados en información errónea o que no son factibles de acuerdo con las circunstancias.

Debilidades en los controles contables internos.

Es importante en el control contable interno la evaluación hecha por el auditor con referencia a cada clase importante de transacción y activos conexos debe ser una conclusión acerca de los procedimientos prescritos y el cumplimiento de los mismos y ver si son satisfactorios para su propósitos. Los procedimientos y su cumplimiento deben considerarse satisfactorios si la

revisión y pruebas del auditor no revelan ninguna condición que el considere una debilidad importante para sus fines.

Una debilidad importante significa, una condición en -- que el auditor cree que los procedimientos prescritos o el grado de cumplimiento de los mismos, no proporciona certeza razonable de que los errores o irregularidades por cantidades que serían importantes en los estados financieros que se examinan, se evitarán o descubrirán dentro de un tiempo oportuno por los empleados en el curso normal del desempeño de sus funciones asignadas.

Presentación de las debilidades

Las debilidades de control interno observadas durante una auditoría deben informarse detalladamente para permitir que el funcionario ejecutivo principal y los directores entiendan el significado de los asuntos discutidos. Dependiendo de las circunstancias, este puede fluctuar desde una descripción muy breve de una o más debilidades específicas o generales hasta una discusión comprensiva que exponga las alternativas disponibles para el cliente y las recomendaciones de la Firma.

Las descripciones breves de las debilidades pueden, si fuere apropiado, limitarse a exposiciones derivadas de objetivos de control de ciclo que no se logran o se lo gran parcialmente.

Las descripciones comunmente seran mas detalladas en los memorandos que en los informes de control interno. Esto se debe a que los memorandos se diseñan para destacar el compromiso de la firma de ofrecer comentarios y sugerencias constructivas al cliente.

Al preparar los memorandos debe dársele especial consideración a los resultados de las revisiones del flujo de transacciones, los análisis de riesgos específicos y las pruebas de cumplimiento, a los errores e irregularidades observados durante la auditoría y anotaciones efectuadas en los papeles de trabajo.

Aunque se recomienda flexibilidad e imaginación individual en cuanto a las clases y estilos, deben observarse las siguientes pautas en el desarrollo y presentación de los memorandos:

- a) Debe tenerse el debido cuidado para evitar que la redacción produzca el efecto de desvirtuar la opinión expresada en el informe de auditoría de la Firma.

Los asuntos que esencialmente se discuten en el memorando, no modifican el informe de auditoría de la firma sobre los estados financieros. Cualquier efecto sobre el informe de auditoría debe anotarse.

Debe tenerse cuidado al redactar los memorandos para evitar que su lenguaje ponga en duda las opiniones expresadas en el informe de auditoría. Deben considerarse los principios de contabilidad empleados tales como los que comprenden las provisiones para depreciación y la determinación de obsolescencia en los inventarios antes de que se emita el informe de auditoría. Los comentarios en nuestros memorandos deben redactarse con cuidado para no crear la impresión errónea de que nuestras sugerencias comprenden ajustes importantes omitidos.

- b) Deben enviarse los memorandos al cliente a un nivel de responsabilidad apropiado.

En general, debe entregarse una copia de cada memorando emitido como parte de un trabajo de auditoría al funcionario ejecutivo principal de aquellos otros ejecutivos del cliente que sean apropiados de acuerdo con las circunstancias y a cada miembro

del comité de auditoría o, si no hubiera comité de auditoría a cada miembro de la junta.

Se espera que el Socio y Gerente Encargado han de desarrollar técnicas para llevar a la atención de la junta o comité de auditoría los asuntos más importantes que contienen los memorandos.

Otra técnica es agrupar los asuntos de menor importancia en un memorando separado que se envía únicamente a la Gerencia.

- c) Debe encuadernarse una carta de envío junto con cada copia de memorando que se entregue.

El factor de un memorando debe entender la naturaleza y limitaciones del estudio y evaluación efectuado por el equipo de auditoría sobre el sistema de control contable interno del cliente y la relación del memorando con el informe de auditoría en la Firma sobre los estados financieros.

Debe encuadernarse también una carta de envío con cada copia del memorando sumario preparado para la junta o comité de auditoría a menos que el sumario sea en forma de carta informe.

La carta de envío que acompaña al sumario debe hacer referencia a los memorandos fundamentales e indicar a quiénes se enviaron dichos memorandos.

Cada memorando y la carta de envío que lo cubre deben encuadernarse juntos y que lleven impreso el nombre de la Firma.

Cotejo:

Por lo general, los memorandos no se cotejan. No obstante, el borrador mecanografiado se denomina el borrador original y cualesquiera tabulación se suman horizontal y verticalmente.

Los memorandos se escriben en el idioma solicitado por el cliente. En algunos casos el cliente, solicitará que un artículo escrito en una lengua, tal vez para uso de la Gerencia de una filial situada en un país, se traduzca a otro idioma para usarse quizás, por la compañía matriz. A pesar de que el personal del cliente puede hacer cualquier traducción original, la Firma es responsable de la exactitud de cualesquiera de las versiones traducidas que entregue.

En conclusión podemos decir que la carta de recomendación;

- a) Señala las deficiencias observadas durante la revisión.
- b) Explica las posibles causas que lo originan.
- c) Formula recomendaciones que están o deben estar debidamente soportadas y tienen que ser alcanzables, es decir de acuerdo a las posibilidades de cada empresa.

Además tiene que implementar un sistema de seguimiento para que el auditor se cerciore de que las recomendaciones formuladas se están tomando en cuenta y además se están haciendo las correcciones necesarias.

CAPITULO VI

Conclusiones

A través del desarrollo del presente seminario, podemos concluir:

- a) Que la auditoría del flujo de transacciones facilita la planeación de la auditoría, ya que divide todas las operaciones de una empresa en cinco ciclos de operación y como mencionamos anteriormente, que al principio de cada ciclo, se coloca un programa de trabajo, dando éste como resultado la simplificación de la planeación del trabajo a desarrollar por el equipo de auditoría, en la etapa intermedia y final.
- b) La ejecución de la auditoría, es más ágil, ya que los procedimientos, como cálculos y verificaciones se pueden hacer de una forma global por lo que la base del flujo de transacciones está dentro del control interno contable de la Empresa. Además es más sencillo el adiestramiento del personal que interviene en la auditoría, porque se simplifican los sistemas que se utilizan durante el desarrollo del trabajo que se esté o se

va a realizar dentro de la empresa.

- c) La información que se obtiene de la revisión y que llega a los funcionarios de la Empresa, es más confiable y de mayor utilidad, porque las deficiencias de la Empresa que se encuentran durante el desarrollo del trabajo se comentan de inmediato con la persona responsable del departamento elaborándose un memorando que queda como evidencia para posteriormente elaborar la carta de recomendaciones. Además en esta carta se hace la "recomendación" para hacer la corrección a la falla encontrada. Es muy recomendable implementar lo necesario para que las observaciones que se hicieron sean corregidas, ya sea por personal de la empresa o personal especializado del despacho o en un momento dado con ambos, pero buscando siempre que se atiendan para beneficio de la compañía.
- d) La auditoría de flujo de transacciones por el orden -- que sigue para hacer la revisión de los sistemas de -- una empresa, se limita única y exclusivamente a lo que incumbe al tipo de trabajo que realizó en la empresa, sin invadir o meterse en otros campos de acción. De suceder esto, sería motivo de contratación de personal especializado.

- e) En la auditoría de flujo de transacciones se aplican procedimientos que no están reñidos con los -- que se acostumbra generalmente y en consecuencia -- se puede emitir el dictamen sobre los estados financieros.

B I B L I O G R A F I A

John J. Willingham. D.R. Carmichael

Auditoría Mc Grow Hill.

3a. Edición, 1982

Arthur W. Holmes,

Auditoría Principios y Procedimientos

Editorial Limusa,

7a. Edición, 1983

Philip L. Defliese, Jonnson, Macleod

Auditoría Montgomery.

Editorial Limusa,

7a. Edición, 1983

Instituto Mexicano de Contadores Públicos,

Normas y Procedimientos de Auditoría

13a. Edición, 1981

R.L. Grinaker, Barr.

Auditoría

Editorial C.E.S.A.

5a. Edición, 1981

Revista Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

Contaduría Pública

Agosto 1982.

C.P. Sánchez Alarcón Francisco

Programas de Auditoría

Edición Contables y Administrativa

2a. Edición, 1975.