

Ref. 185



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**PLANEACION Y SUPERVISION EN EL EXAMEN
DE ESTADOS FINANCIEROS**

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE EN OPCION AL GRADO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A :

JORGE JIMENEZ LIZARDI

Director del Seminario: C. P. Víctor Paniagua Bravo

México, D. F.

1984



Universidad Nacional
Autónoma de México



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 está 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.

INDICE

	Pág.
INTRODUCCION	1
I. GENERALIDADES SOBRE AUDITORIA	3
1.1 Concepto	4
1.2 Tipos	6
1.3 Responsabilidad del licenciado en contaduría	10
1.4 Código de ética	12
1.5 Normas de auditoría	16
2. LA PLANEACION EN EL EXAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	21
2.1 Características generales	22
2.2 Ambito de aplicación	25
2.3 Etapas del proceso	26
2.4 Evidencia en cédulas de auditoría	51
3. LA SUPERVISION EN EL EXAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	58
3.1 Características generales	59
3.2 Etapas del proceso	68
3.3 Evidencia en cédulas de auditoría	81
APENDICES	84
COMENTARIOS FINALES	89
BIBLIOGRAFIA	91

INTRODUCCION

El objetivo principal de realizar un examen de estados financieros es, emitir un dictamen; este documento es la opinión -- que el licenciado en contaduría tiene acerca de dicha información.

El licenciado en contaduría que dictamina, adquiere una gran - responsabilidad ante los usuarios de los estados financieros, - por los cuales emitió una opinión.

Llevar al cabo el examen de estados financieros implica dar un - seguimiento al proceso administrativo; la planeación y supervi - sión como etapas de este proceso, tienen gran importancia en - la revisión, a tal grado que la profesión contable las ha con - siderado como una norma de auditoría.

El objetivo principal de la presente investigación, es definir la planeación y la supervisión del examen de estados financie - ros, en las distintas etapas en que se divide su aplicación -- práctica, enfócalo a explicar que se entiende por cada una - de ellas, los elementos con que cuenta para su realización y - cómo deben llevarse al cabo.

Para cumplir el objetivo citado, el presente trabajo se divide en tres fases: la primera trata las generalidades del examen de estados financieros, su situación dentro del ámbito general de la auditoría y la delimitación de conceptos relacionados -- con el tema; la segunda parte trata la planeación y sus diversas fases dentro del examen; por último, se aborda el tema de la supervisión y, al igual que la planeación, las diversas etapas en las que se divide su aplicación.

CAPÍTULO I

GENERALIDADES SOBRE AUDITORIA

- 1.1 CONCEPTO
- 1.2 TIPOS
- 1.3 RESPONSABILIDAD DEL LICENCIADO EN
CONTADURÍA
- 1.4 CÓDIGO DE ÉTICA
- 1.5 NORMAS DE AUDITORÍA

CAPÍTULO 1

GENERALIDADES SOBRE AUDITORIA

1.1 CONCEPTO DE AUDITORIA.

El término auditor encuentra su origen en el castellano arcaico "oidor". Se utilizaba para designar a las personas que en un juicio se encargaban de recopilar datos, pruebas y hechos relacionados con el caso, y presentarlos en forma ordenada y resumida a las personas que habia sido designada para dictar sentencia o resolución definitiva.

En la actualidad existen múltiples definiciones de lo que es auditoría, sin embargo la mayoría de ellas contienen dos elementos comunes que caracterizan a este concepto:

- Toman como elemento indispensable la aplicación de un examen crítico para la obtención de datos.
- Que en base a los resultados obtenidos en la aplicación del examen, se emite una opinión.

Considerando lo anterior y desde un punto de vista práctico, puede decirse que la auditoría es el examen que, mediante la observación de normas y la aplicación de procedimientos adecuados, determina si los estados financieros presentan o no la si

tuación financiera de la entidad en forma razonable y de acuerdo con principios de contabilidad.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. Federación de Colegios de Profesionistas (en lo sucesivo se hará referencia al mismo con las siglas IMCP), al través de la Comisión de normas y procedimientos de auditoría en el boletín B menciona: "El objetivo del examen de estados financieros, es rendir una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con que éstos presentan la situación financiera y el resultado de las operaciones de una entidad de acuerdo con principios de contabilidad."

"Para estar en condiciones de emitir su opinión en forma objetiva y profesional, el auditor tiene la responsabilidad de reunir los elementos de juicio competentes y suficientes que le permitan obtener, con certeza razonable, la convicción de:"

- "1. La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan,"
- "2. Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos usados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros, dichos, hechos y fenómenos."
- "3. Que los estados financieros están de acuerdo con principios de contabilidad."

Si bien lo anterior no es expresamente una definición de audi-

torfa, contiene los elementos necesarios para que una persona se forme un concepto particular de lo que es la misma.

1.2. TIPOS DE AUDITORIAS

La auditorfa presenta diversos aspectos en cuanto a sus objetivos y forma de aplicación, por tal motivo pueden clasificarse tomando en consideración los siguientes aspectos:

- a) El alcance y la finalidad del trabajo a desarrollar.
- b) La época o período que abarca.
- c) La persona que la realiza.
- d) La fecha en que son aplicados los procedimientos de auditorfa.

Tomando como base el alcance y la finalidad del trabajo a desarrollar, las auditorfas se clasifican en:

- Examen de estados financieros

Es aquella que se realiza a base de pruebas selectivas, determinadas considerando los resultados de un previo estudio y evaluación del sistema de control interno ejercido por la entidad, al llevar al cabo sus operaciones. Su objetivo final es el de emitir una opinión acerca de la razonabilidad de los saldos.

- Auditorfa detallada

Se denomina de esa manera debido a que la operación sujeta a -

estudio es revisada con detenimiento, de tal manera que debe comprobarse que los distintos departamentos están desarrollando el trabajo de acuerdo con lo establecido en el sistema de control interno. La finalidad de este tipo de auditorías por lo regular, es el de descubrir fraudes, malversaciones, jinetes, irregularidades o desviaciones al sistema de control interno.

— Auditoría parcial

Es aquella que se refiere al estudio específico en algún aspecto particular de la entidad, como puede ser: una verificación de los ingresos, de los costos, de los movimientos de almacén, de los gastos, etc.. Como puede apreciarse estas auditorías pueden ser tantas como las actividades mismas de la entidad.

Tomando como base la época o período que abarca, la auditoría se clasifica en:

— Auditoría continua o recurrente

Es aquella que, como su título lo indica, se realiza constante o continuamente, pudiendo efectuarse antes o después de registradas las operaciones. Es continua, porque normalmente en las entidades en donde se tiene establecida esta clase de auditoría, se cuenta con un departamento de auditoría interna.

- Auditoría esporádica o eventual

Es aquella que se efectúa en forma ocasional, de acuerdo con las necesidades que a juicio de los dirigentes de la entidad, deben satisfacerse cuanto antes, no teniendo, por tanto, período definido.

- Auditoría periódica

Es la que se realiza en períodos perfectamente determinados o definidos: cada mes, cada seis meses, cada año, etc.

Tomando como base la persona que lleva al cabo la auditoría, se clasifica en:

- Auditoría interna

Esta se define como una actividad formada y organizada por la administración de la entidad, con el fin de revisar las operaciones contables o de cualquier otro tipo para asegurar el cumplimiento de los planes y políticas establecidas por la misma. Es conveniente hacer notar que aparte de la revisión de operaciones contables, el examen se extiende a otras actividades de la administración (compras, producción, etc.), ya que solamente así podrá prestar servicios que aunados a la acción de detectar el problema proporcionen a la administración la forma de corregirlo.

- Auditoría externa

Es la que se efectúa por profesionales con independencia de criterio, en relación a la entidad que están examinando, quedando en posibilidad de emitir una opinión sin influencia de ninguna naturaleza.

Tomando como base la fecha en que son aplicados los procedimientos de auditoría, ésta se clasifica en:

- Auditoría preliminar

Consiste en el estudio del sistema de control interno establecido en la entidad; con base en este estudio se evalúa el mismo por medio de las pruebas de cumplimiento respectivas, determinándose para estos efectos, los procedimientos de auditoría que se van a aplicar en cada una de las secciones, así como su extensión y oportunidad. Como resultado de este estudio y evaluación al sistema de control interno debe proporcionarse una carta de recomendaciones; por lo regular la auditoría en cuestión se efectúa dos o tres meses antes del cierre del periodo contable de la entidad.

- Auditoría final

Se denomina de esta manera, debido a que el producto final de la misma es el dictamen o informe de su revisión, por lo que las pruebas a aplicar son sustantivas o enfocadas directamente

a determinar la razonabilidad de los saldos mostrados en los estados financieros.

De acuerdo a lo anterior, existen varios tipos de auditorías y para cada una de ellas es necesario que se efectúe una adecuada planeación y correcta supervisión, sin embargo la presente investigación se enfoca al examen de estados financieros.

1.3. RESPONSABILIDAD DEL LICENCIADO EN CONTADURIA

El licenciado en contaduría que opta por desarrollarse profesionalmente en el campo de la auditoría, y que el producto final de ese trabajo es el dictamen firmado por él, tiene la responsabilidad final de asegurarse que el trabajo de auditoría que se ejecuta respalde adecuadamente la opinión que él expresa, y que el trabajo cumpla con las normas y políticas del despacho para el cual trabaja, así como todos los requisitos que la profesión impone, (normas de auditoría y código de ética, - ver puntos 4 y 5 de este Capítulo) incluyendo los legales.

En general, considerando que gran parte del trabajo se delega, como también algunos aspectos importantes de la supervisión y que ciertos puntos de la revisión requieren la atención específica del licenciado en contaduría que firma, ya sea porque son importantes para el examen o porque se necesita experiencia para tratar con ellos, a continuación se resumen las principales responsabilidades que éste tiene para la adecuada ejecución de

un trabajo de auditoría:

- Mantenerse al día sobre los sucesos importantes que afectan a la entidad, no sólo durante la auditoría, sino también durante el año. Un contacto frecuente con ejecutivos del cliente estimula la comunicación.
- Asegurarse que la auditoría sea planeada adecuadamente y aprobar el plan estratégico en las secciones críticas de la revisión.
- Cerciorarse que el trabajo sea supervisado apropiadamente y que las cédulas de auditoría sean revisadas.
- Tener la certeza de que el equipo que ejecuta el trabajo tenga la capacidad y experiencia que la revisión requiere.
- Quedar satisfecho que se hizo suficiente trabajo de auditoría y, que las cédulas de auditoría respaldan la opinión del dictamen a emitir. De igual manera debe quedar satisfecho que el dictamen y los estados financieros se apegan a las normas de auditoría y a principios de contabilidad, así como a cualquier otro requisito estatutario o reglamentario que se deba aplicar.

De acuerdo a lo anterior es necesario destacar la importancia que tiene una buena planeación y una adecuada supervisión al formar parte de las responsabilidades que el licenciado en contaduría tiene al llevar al cabo un examen de estados financieros.

1.4. CODIGO DE ETICA

El código de ética profesional de los licenciados en contaduría y particularmente el emitido por el IMCP, ha sido promulgado por la propia profesión, a fin de tener una serie de reglas que permitan normar la actuación de todos los miembros en ejercicio profesional.

Aún cuando se trata de reglas de carácter general, que son - - aplicables a toda persona que se ostente como licenciado en -- contaduría, ha sido necesario precisar el alcance y la forma - como puede lograrse que estas reglas funcionen en la práctica, así, éstas mencionan su aplicación y responsabilidades específicas, al través de los siguientes postulados:

- I. El código de ética profesional es aplicable a todos los licenciados en contaduría.
- II. Al expresar cualquier opinión profesional, el licenciado en contaduría debe sostener un criterio libre e imparcial.
- III. En cualquier trabajo el licenciado en contaduría cuidará que esté realizado de acuerdo con los lineamientos de calidad profesional, inherentes a la profesión.
- IV. Es requisito indispensable para que el licenciado en con taduría acepte prestar sus servicios, que que cuente con la in-

capacitación teórica y práctica necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente.

- V. El licenciado en contaduría, es personalmente responsable de los trabajos que él y las personas que bajo sus instrucciones trabajen.
- VI. Secreto profesional. El licenciado en contaduría tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el comercio de su profesión a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que establezcan las leyes respectivas.
- VII. Obligación de rechazar tareas que no cumplan con la moral; es obligación del licenciado en contaduría no aceptar arreglos o asuntos que no cumplan con la moral.
- VIII. Debido a la confianza depositada por el patrocinador de sus servicios el licenciado en contaduría debe abstenerse de aprovechar situaciones que puedan perjudicar a quien contrata sus servicios.
- IX. Retribución económica; la consideración de fijación de honorarios es importante para las buenas relaciones con la clientela, tomando en cuenta esencialmente: el trabajo, su extensión, responsabilidades a asumir, calidad de ayudantes, gastos fijos del despacho y demás elementos -

que le permitan tener una base objetiva del honorario --
justo.

- X. Respecto a los colegas y a la profesión. Todo licenciado en contaduría cuidará sus relaciones con sus colaboradores, con sus colegas y con las instituciones que los agrupan, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión sino que se enaltezca, actuando con espíritu de grupo.
- XI. Dignificación de la imagen profesional a base de calidad; el prestigio y la clientela deben obtenerse mediante la capacidad técnica, laboriosidad, eficiencia y sentido de responsabilidad y, no ser consecuencia de la publicidad personal; ésta debe ser institucional y, en consecuencia, hecha por los organismos profesionales, quienes orientarán al público en general respecto a la clase de servicios que pueden y deben esperar de los licenciados en contaduría.
- XII. Difusión y enseñanza de conocimientos teóricos; todos los licenciados en contaduría que de manera alguna transmitan sus conocimientos, tendrán como objetivo mantener las más altas normas profesionales y de conducta, y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.

Estos postulados han sido la base en que se fundamentan las -- normas de auditoría que se mencionaron anteriormente.

La falta de observancia a las reglas del código de ética profesional no sólo daña al profesional en lo personal, sino que -- afecta también a la profesión en general; la imposición de san ciones queda a cargo de la asociación afiliada o del IMCP y de be tomarse en cuenta la gravedad de la violación cometida, eva luando dicha gravedad de acuerdo con la trascendencia que la - misma tenga para el prestigio y estabilidad de la profesión de licenciado en contaduría.

Según la gravedad de la falta, la sanción podrá consistir en:

- a) Amonestación privada
- b) Amonestación pública
- c) Suspensión temporal de sus derechos de socio
- d) Expulsión
- e) Denuncia a las autoridades competentes, de las violaciones a las leyes que rijan el ejercicio profesional.

Las sanciones antes expuestas se encuentran comprendidas en el mismo código de ética artículo 5.03, sin embargo el autor de este seminario considera que ni aún el I.M.C.P. al través de su junta de honor tiene el derecho de amonestar públicamente a un socio, ya que lo considera como exponer al ridículo total.

ante la concurrencia, situación que impactaría en forma negativa el futuro profesional del amonestado obligándolo a relegarse y dejar de participar activamente en la asociación a que se encuentre afiliado.

1.5 NORMAS DE AUDITORIA

Debido al carácter eminentemente profesional y público del examen de estados financieros, ha sido necesario contar con normas que aseguren que este trabajo, se desarrolle con ciertos requisitos de calidad ya que el resultado de la auditoría realizada por el licenciado en contaduría, es utilizado por diversos usuarios como: inversionistas, autoridades y por los propios accionistas para la toma de decisiones. Lo anterior dio origen a que el I.M.C.P. al través de la Comisión de normas y procedimientos de auditoría haya emitido ciertos fundamentos básicos, denominados normas de auditoría.

Dichas normas las define el boletín C de la citada comisión como: "los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de ese trabajo", de acuerdo a esa definición las clasifica de la siguiente forma:

- Personales
- Relativas a la ejecución del trabajo
- Relativas a la información financiera y dictamen

Las normas personales son:

- a) Capacitación teórica y práctica. Esta norma indica que el trabajo de auditoría, debe ser desempeñado por aquellas personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tenga la debida capacitación teórica y práctica como auditores.
- b) Independencia. Debido a que el dictamen del licenciado en contaduría sirve a distintas entidades o personas con intereses diferentes, es menester que el auditor (al desempeñar su trabajo) mantenga una actitud de independencia de criterio, a fin de poder emitir su opinión en forma objetiva.
- c) Cuidado y diligencia profesional. El auditor está obligado a desempeñar su trabajo y el resultado del mismo, con razonable cuidado y diligencia profesionales.

Las normas relativas a la ejecución del trabajo se subdividen como sigue:

- a) Estudio y evaluación del sistema de control interno. Para que el licenciado en contaduría pueda planear convenientemente los procedimientos de auditoría a aplicar, la extensión de los mismos, la oportunidad, el personal a emplear y el tiempo de duración, es necesario que efec-

túe un estudio y evaluación del sistema de control interno de la entidad.

b) **Planeación.** Como todo trabajo profesional, la auditoría debe planearse adecuadamente con el fin de decidir con base en el sistema de control interno de la entidad, qué procedimientos de auditoría va a aplicar, qué alcance tendrán los mismos y en qué oportunidad, así como quienes serán los ayudantes que intervendrán y qué tiempo se estima para cada actividad.

c) **Obtención de evidencia competente y suficiente.** El auditor debe reunir una serie de elementos de juicio que le ayuden a soportar su opinión, dichos elementos están basados en la evidencia comprobatoria; ésta debe ser competente y suficiente.

La evidencia es suficiente, cuando se refiere a partidas cuyo monto es una parte importante del concepto que se está revisando.

Es competente cuando el auditor, basado en su experiencia y criterio profesionales, obtiene la certeza moral acerca de esta evidencia comprobatoria, que dadas las características de este trabajo, no podría ser de precisión matemática sino basado en la apreciación personal del auditor.

- d) Supervisión. Precisamente porque el licenciado en contaduría, no podría ni tampoco le conviene realizar todas las actividades de la auditoría, nace la necesidad de utilizar a una serie de personas con distintos niveles de preparación, para que lo auxilien en el desarrollo de las actividades que no requieren de su intervención personal.

Al delegar el auditor estas labores en sus ayudantes, no se está desprendiendo de la responsabilidad primaria que recae sobre él y para ello es necesario que realice una supervisión adecuada, durante las diferentes etapas de la auditoría y a los diferentes niveles jerárquicos.

Las normas relativas a la información y dictamen son como sigue:

- a) Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión. El licenciado en contaduría debe cuidar que en todos los casos en que su nombre se asocie con estados financieros, queden totalmente aclaradas las siguientes cuestiones:
- La relación con dichos estados
 - Su opinión sobre los mismos
 - En su caso las limitaciones importantes que se le ha

ya presentado, así como las salvedades derivadas de las mismas o alguna razón de importancia por la cual expresa una opinión adversa o no poder expresar una opinión.

b) Bases de opinión sobre estados financieros. Al emitir -- una opinión el licenciado en contaduría debe observar que los estados financieros a los que hace referencia en el dictamen cumplan con lo siguiente:

- Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad.
- Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.
- La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

En el caso de presentarse alguna excepción a la observancia de los anteriores puntos, el auditor tiene la obligación de mencionar en qué consisten y cuantificar su efecto en los estados financieros.

CAPÍTULO 2

LA PLANEACION EN EL EXAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

2.1 CARACTERÍSTICAS GENERALES

2.1.1 BASES

2.1.2 IMPORTANCIA

2.2 AMBITO DE APLICACIÓN

2.3 ETAPAS DEL PROCESO

2.3.1 ACEPTACIÓN DEL CLIENTE

2.3.2 ANTES DE INICIARSE EL EXAMEN

2.3.3 AL INICIO DE LA VISITA PRELIMINAR

2.3.4 APLICACIÓN DE PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO Y SUSTANTIVAS

2.3.5 PRODUCTO FINAL

2.4 EVIDENCIA EN CÉDULAS DE AUDITORÍA

CAPÍTULO 2

LA PLANEACION EN EL EXAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

2.1 CARACTERISTICAS GENERALES

Partiendo del conocimiento que la planeación forma parte de los elementos del proceso administrativo, es precisamente ahí que se presenta la necesidad de planear cualquier actividad a desarrollar, pues de lo contrario se rompería la continuidad del proceso con lo cual no se lograría alcanzar el objetivo fijado.

2.1.1. Bases

Según el autor Agustín Reyes Ponce "La planeación consiste, en fijar el curso concreto de acción que ha de seguirse, estableciendo los principios que habrán de orientarlo, la secuencia de operaciones para realizarlo y la determinación de tiempos necesarios para su realización."

Para cumplir con los objetivos expuestos en la definición anterior es necesario contar con elementos propios de la planeación, como son los siguientes:

- Políticas; son los principios generales a seguir para orientar la acción.

- Procedimientos; constituyen la secuencia de operación o -- los métodos.
- Programas; es la fijación de tiempos requeridos.

Estas son las bases sobre las cuales descansa la planeación; - cabe señalar que debido a sus características su aplicación es general para cualquier actividad a desarrollar y, el examen de estados financieros no es la excepción, una adecuada planeación asegura lograr con éxito el objetivo planteado, que en este caso es emitir un dictamen.

En el punto 2.3 del presente seminario se muestra la forma en que estos elementos son utilizados en la planeación del examen de estados financieros.

2.1.2. Importancia

La fase de mayor importancia es la etapa inicial de planeación, no existe otra parte del proceso que afecte más al desarrollo de un trabajo, que el tiempo invertido en llevar al cabo una - inspección preliminar de auditoría y la planeación del alcance general.

Puede decirse que para realizar un examen de estados financieros eficaz y eficiente, es imperante que sea adecuadamente planeado.

Por el contrario, tanto la carencia como la inadecuada planeación

ción, puede traer consigo riesgos considerables como pueden -- ser entre otros:

- Pasar por alto secciones o rubros importantes, o en su defecto determinarlas a una fecha cercana a la culminación de la auditoría, que no permita llevar al cabo las pruebas apropiadas del examen.
- No contar cuando sea necesario con el personal que tenga la experiencia apropiada para desarrollar una determinada prueba.
- No asignar el trabajo adecuadamente, lo cual provocaría -- caer en excesivo tiempo disponible del personal asignado.
- No contemplar la eliminación de procedimientos innecesarios del examen, que se aplicaron en revisiones anteriores y, para el actual periodo de examen no son aplicables.
- En general, invertir demasiado tiempo en detalles que no afectan en forma importante el curso del examen ni el resultado final.

Para planear adecuadamente un examen de estados financieros, - debe tenerse en cuenta que las condiciones circundantes pueden afectar a los mismos. Es necesario hacer una diferenciación - de cada tipo de entidad a la que se está examinando, ya que cada una de éstas es única en cuanto a la combinación de facto--

res particulares de control, que afectan sus operaciones y las cifras de sus estados financieros.

La mayoría de las entidades operan en un medio ambiente de cambio constante, es necesario contemplar el significado e impacto de los cambios en el medio ambiente interno y externo sobre las operaciones, de tal forma que puede llegar a ser más importante reconocer las tendencias de estos cambios, que analizarlos saldos de los rubros de estados financieros.

2.2. AMBITO DE APLICACION

La planeación (aun y cuando se efectúa después del estudio y -- evaluación del sistema de control interno), es necesario tener la presente durante el desarrollo del examen; y mas aun, cada uno de los integrantes del equipo de auditoría debe planear su trabajo en particular, por pequeño que éste sea e independientemente del grado de dificultad que se tenga en la ejecución - del mismo.

El anexo uno muestra en forma gráfica el desarrollo de un examen de estados financieros, es evidente que el punto de mayor importancia en la planeación se presenta después de evaluar el sistema de control interno. Al llegar a este punto se está en posibilidad de llevar al cabo un plan de acción estratégico para el desarrollo del examen, teniendo en cuenta que éste es -- tan flexible como el resultado de los procedimientos aplicados

sean satisfactorios, quedando en condiciones de determinar desviaciones significativas y cuantificar el efecto en el alcance de una determinada prueba.

El complemento del presente capítulo se enfoca al estudio de - la planeación de una auditoría, desde su aceptación para prestar el servicio hasta la conclusión o fase final del examen.

2.3 ETAPAS DEL PROCESO

Para los fines que el autor del presente seminario pretende, - el proceso de planeación se divide en las siguientes etapas:

- Aceptación del cliente
- Antes de iniciar la auditoría
- Al inicio de la visita preliminar
- En la aplicación de pruebas de cumplimiento y sustantivas
- Al concluir el examen

2.3.1. Aceptación del cliente

La aceptación del cliente se encuentra sujeta a la recopilación de cierta información, que permita llegar a un acuerdo -- con el posible cliente, el cual una vez que acepta las condiciones del servicio, formaliza la operación con una carta-convenio.

Recopilación y evaluación de información.

Para que una firma de auditores acepte a un cliente debe considerar los factores siguientes:

- Independencia de criterio. En apego a las normas de auditoría y al código de ética profesional; para evitar posibles conflictos de intereses (ver puntos 1.4 y 1.5).
- Riesgo relativo. La evaluación del riesgo relativo de aceptar un cliente nuevo, es considerar aspectos como los siguientes: La naturaleza de operación de la entidad, el objetivo del cliente que le motivó a solicitar el servicio, las características de la administración, la naturaleza del financiamiento y la capacidad para enfrentar sus obligaciones, la aparente suficiencia del sistema de control interno.
- Capacidad para prestar el servicio. Debe considerarse la disponibilidad del personal adecuado, con la experiencia suficiente en el ramo de la entidad; si no está disponible tal experiencia, ésta debe ser adquirida o, en su defecto, no aceptar al cliente.
- Información proveniente del auditor anterior. En la medida de lo posible es conveniente ponerse en contacto con el auditor anterior, con el fin de indagar bajo un marco de formalidad, si éste conoce cualquier razón por la que el trabajo podría no aceptarse.

- Información directa del probable cliente. Este tipo de información debe ser obtenida al través de entrevistas con la administración, visitas a las instalaciones importantes, comentarios de personal responsable, etc.

Adicionalmente a lo anterior ha de solicitarse a la administración la siguiente información: Estados financieros de años anteriores y del año en curso, informes de auditores anteriores, información concerniente a los antecedentes de la entidad, a la administración y a sus productos o servicios, nombres de los principales accionistas, consejeros y compañías afiliadas, en su caso.

- Aceptación de clientes recurrentes. Las situaciones establecidas con clientes recurrentes deben ser revisadas, por razones que puedan sugerir la necesidad de poner en duda la permanencia de dicho cliente; para estos efectos es necesario considerar los siguientes puntos: Circunstancias del cliente que han cambiado (por ejemplo, propietarios o personal administrativo), pérdida de la independencia de criterio, actos ilegales o conducta dudosa por parte de la administración o discrepancias importantes con ésta.

Carta- convenio.

Una vez que se ha obtenido y evaluado la información satisfactoriamente y antes de comenzar el examen, el despacho debe llegar a un acuerdo claro con el cliente, en cuanto al objetivo y

el alcance del examen que se practicará y las características del informe a emitir.

Si es el primer año que la firma es requerida para prestar el servicio de examen de estados financieros de un cliente, la carta-convenio debe contener como mínimo los siguientes puntos:

- El objetivo de la auditoría.
- El tipo de informes u otras comunicaciones resultantes del trabajo.
- La responsabilidad de la administración del cliente con respecto a los estados financieros.
- El alcance de la auditoría, incluyendo las referencias a las normas y procedimientos de auditoría, a los cuales el auditor debe adherirse.
- El hecho de que debido a la naturaleza de pruebas selectivas y otras limitaciones, en conjunto con las inherentes a cualquier sistema de control interno, existe el riesgo inevitable de que alguna desviación importante puede no ser descubierta.
- El derecho que tiene el despacho al acceso no restringido a los registros contables y en general a la información relacionada.
- Fechas en que serán las visitas y entregas de informes.
- Honorarios, así como su forma de pago.

En caso de clientes recurrentes, generalmente no es necesario-

enviar una carta-convenio, sin embargo cuando exista un cambio significativo en el alcance del examen, debe enviarse al cliente una carta-convenio que describa dicho cambio. Puede darse el caso que otras circunstancias diferentes a la anterior se presenten y por las cuales sea conveniente enviar una nueva carta, como podrían ser: un indicio de que el cliente no ha entendido el objeto y el alcance de la auditoría, un cambio significativo en la administración, en la naturaleza o el tamaño de la entidad, etc.

2.3.2. Antes de iniciar el examen

Una vez que la carta-convenio fue aceptada y firmada de conformidad por ambas partes, atendiendo a la planeación del trabajo, deben observarse los siguientes puntos:

- Asignación de personal. Como parte del plan de asignaciones del personal profesional, debe darse consideración al hecho de asignar personal con experiencia adecuada y, conocimientos acerca de la actividad principal de la entidad a examinar. La asignación de personal debe incluir también el suministro de elementos de otros departamentos, tales como fiscal o consultoría.
- Fijar la oportunidad de las visitas y pruebas claves. Deben determinarse las fechas de auditoría significativas, como: La toma de inventarios físicos, confirmaciones de --

cuentas por cobrar, comienzo y final de la visita preliminar y final, documentación a recibir de otras oficinas, -- reuniones con ejecutivos, emisión del informe y carta de sugerencias.

- Ayuda recibida por el cliente. Es necesario fijar la extensión de la asistencia a ser proporcionada por el cliente durante el examen. Previa a la fase de ejecución debe ser preparado un listado de las cédulas y análisis que de be proveer el personal del cliente; es práctica usual revisar el listado con el cliente y ponerse de acuerdo sobre las fechas en las cuales deben ser entregadas (en visita preliminar o final). Para evitar posibles malentendidos o confusiones en cuanto a la información requerida del cliente, es conveniente que anexo al listado mencionado se envíen los formatos de las cédulas y análisis, así como instrucciones escritas para su preparación.
- Reunión preparatoria con el equipo de auditoría. Una forma efectiva de iniciar el plan general de auditoría durante la estancia en las oficinas del cliente, es reunirse -- con el equipo de auditoría asignado para la revisión. El propósito de estas reuniones es tener una idea general -- acerca del trabajo a desarrollar, las características generales de la entidad en cuanto a sus controles y forma de operación, además de cambiar impresiones con los integrantes del equipo en cuanto a un posible plan de acción.

2.3.3. Al inicio de la visita preliminar

El principal problema de la planeación de una auditoría, es de cidir sobre la cantidad de información que necesita obtenerse, la cual puede variar de acuerdo a las características de la en tidad, el conocimiento acumulado del auditor y, las limitaciones inherentes al apremio del tiempo.

Lo anterior quiere decir que no es lo mismo planear la auditoría de un cliente de nueva contratación que la de uno recurren te; el primero necesita de un esfuerzo relativamente extenso de planeación, con el fin de familiarizarse con la entidad y con los controles existentes sobre sus operaciones; mientras que el segundo puede no llevar al cabo una inspección preliminar extensa o detallada de auditoría, antes de decidir cuál de be ser el enfoque y alcance general de la revisión.

Sin embargo el éxito de una adecuada planeación depende de tres etapas básicas de auditoría:

- Conocimiento de la entidad.
- Análisis financiero.
- Estudio y evaluación del sistema de control interno.

Una vez que los procedimientos anteriores se aplicaron satisfactoriamente, se está en condición de identificar lo que debe hacerse en la revisión, cómo, por quién y cuándo; es decir, llevar al cabo una planeación adecuada.

Conocimiento de la entidad

Se define como la técnica que proporciona una apreciación sobre las características generales de la entidad y de sus estados financieros, así como de las partes significativas y extraordinarias de la operación y sus controles.

Este conocimiento es de importancia para la evaluación de los riesgos relacionados con la auditoría y, su efecto en los estados financieros.

No es de esperarse que el equipo de auditoría obtenga el mismo nivel de entendimiento que ordinariamente posee la administración, sin embargo, es necesario lograr suficiente conocimiento de estos factores económicos, operacionales y de organización que afectan la entidad.

La obtención de un conocimiento de la entidad es un proceso -- continuo de evidencia para auditorías nuevas y las ya existentes; aunque se requiera un cierto conocimiento básico para -- efectuar una adecuada planeación del examen, la mayoría de la información se consigue en el curso de la auditoría.

El conocimiento básico mencionado debe comprender los siguientes aspectos:

- Naturaleza. Características de organización y operación de la entidad tales como: propietarios y administración, - objetivos, estructura orgánica, personal, partes relaciona

das, sistema de control interno, requerimientos legales, políticas, prácticas y procedimientos significativos de contabilidad.

Naturaleza de la industria o comercio donde opera. Deben incluirse características generales de la rama industrial o comercial donde se encuentra operando la entidad, como son: tendencias o crecimientos, prácticas contables inusitadas o consideraciones especiales de auditoría, características especiales de los aspectos impositivos, reglamentación gubernamental, tipos de proceso de fabricación y comercialización, condiciones particulares del mercado y situación con la competencia.

- Factores económicos. La situación económica existente en cualquier lugar, representa una condición externa que puede afectar la operación de la entidad; su relación con ésta puede explicar cambios en las actividades del cliente, en el resultado de las operaciones o identificar un problema específico, por ejemplo: restricción total de importaciones o de créditos, altas tasas de interés, etc.

La información relativa al conocimiento de la entidad se obtiene de variadas y múltiples fuentes; la cantidad necesaria está en función de tener una idea aunque no exacta de las características de la entidad, por lo menos para tener los elementos de juicio suficientes para efectuar una planeación adecuada.

Las fuentes de información en auditorías de nueva contratación son:

- Consultas con personal del despacho con experiencia en esas entidades, del departamento fiscal o de consultoría.
- Consultas a publicaciones de referencia, revistas especializadas, etc.
- Revisión de informes emitidos por la entidad dirigidos a grupos inversionistas o a las asociaciones a que se encuentren afiliadas.
- Pláticas directas con funcionarios de la entidad.
- Lectura de reportes del departamento de auditoría interna.
- Revisión del acta constitutiva y actas de asamblea de accionistas y consejo.
- Estudio de cualquier informe de los auditores anteriores.
- Análisis de los estados financieros recientes.

Para auditorías de tipo recurrente, la experiencia con el cliente es el punto de partida en el diseño del plan general. Debe considerarse el conocimiento anterior de:

- Suficiencia y oportunidad de la información financiera suministrada por el sistema de contabilidad.

- Probabilidad que la administración considere las observaciones contenidas en la carta de sugerencias y procure su corrección.
- Necesidad de ajustes de auditoría significativos.
- Destacar casos o situaciones especiales en algún rubro o sección en específico.
- Revisar las cédulas de auditoría del período anterior, en especial los puntos donde existe una conclusión, el memorando de planeación, cartas de observaciones y sus respuestas, etc.

Análisis financiero

La técnica de análisis financiero es un recurso para la evaluación de la situación financiera de una entidad; su objetivo en esta etapa del examen es la de proporcionar tendencias o cambios significativos en la estructura. Su aplicación suministra un conocimiento adicional de la entidad, proporcionando material de evidencia sobre secciones de trascendencia en la auditoría e indicando la necesidad de procedimientos adicionales en la revisión. Esta técnica de análisis puede incluir las siguientes técnicas:

- Comparación del resultado de operación y posición financiera del año actual con los del período anterior.

- Comparación del resultado del año actual con el presupuesto.
- Comparación de información financiera con la de entidades similares.
- Relación de información financiera con datos no financieros.
- Obtención de razones financieras.

Con respecto a la última consideración, es pertinente mencionar que para efectos del examen de estados financieros, pueden aplicarse u obtenerse tantas razones como sean necesarias, -- siempre y cuando se cuente con un parámetro de comparación, -- analizando las variaciones excesivas o la ausencia de ellas y, proyectando su efecto en las cifras de los estados financieros.

Es necesario tener precaución en la obtención de razones financieras, una aplicación excesiva de éstas provoca duplicidad de trabajo, así como el que no se tenga el beneficio suficiente, -- provocando pérdida de tiempo en encontrárselo.

Estudio y evaluación del sistema de control interno.

El I.M.C.P. en su boletín E-02 de la Comisión de normas y procedimientos de auditoría (modificado), define al sistema de -- control interno como "El plan de organización y todos los méto

dos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en una entidad para la adhesión a las políticas establecidas por la administración, la promoción de eficiencia operativa, la protección de sus activos y la obtención de información financiera veraz y oportuna".

Asimismo en dicho boletín se menciona la obligación de estudiar y evaluar el sistema de control interno en apego a las normas de auditoría (ver punto 1.5), con objeto de que los resultados obtenidos sirvan de base para determinar el grado de confianza que se depositará en dicho sistema y, determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que se darán a los procedimientos de auditoría.

Los dos párrafos anteriores pueden resumirse en lo siguiente: un buen sistema de control interno no sólo sirve al buen funcionamiento de la entidad al cumplir con sus objetivos, sino que también la efectividad del mismo sirve al auditor, dado que la extensión del examen que se requiere para dar una opinión sobre los estados financieros de una entidad, depende del grado de confianza que pueda depositarse en el mencionado sistema.

El estudio y evaluación del sistema de control interno es la fase más importante del proceso de planeación, de tal manera que no se reunirían los elementos de juicio necesarios para efectuar un examen eficiente, ni se cumplirían con los requis

tos normativos si no se llevara al cabo este requisito.

Existe un nuevo enfoque para este propósito denominado estudio y evaluación del control interno por ciclo de transacciones; - tiene por objeto dar mayor énfasis al estudio y evaluación mencionado, con el fin de definir un plan de trabajo y un programa de auditoría adecuados; lo anterior no implica una modificación a la naturaleza de las pruebas ni de su aplicación, sólo proporciona una estructura diferente que permite obtener mejores resultados.

La importancia que se tiene en la aplicación de este nuevo enfoque es la de encauzar el trabajo hacia la revisión de procedimientos más que de cifras o saldos, ya que se considera que éstos son el resultado de operaciones realizadas y que han seguido una secuencia o un procedimiento rutinario.

Las ventajas a este respecto se resumen en las siguientes:

- Ahorro de tiempo. Considerando una efectiva evaluación -- del sistema de control interno en forma integral, disminuyendo alcances en caso de buen sistema y aplicando directamente pruebas sustantivas en el caso de que sea deficiente, pero susceptible de ser revisado.
- Ayuda a planear mejor la ejecución de la auditoría, pues - los alcances son más precisos.

- Localiza fácilmente fallas o desviaciones del sistema, al tenerse una visión secuencial del flujo de operación.
- Proporciona una mejor carta de sugerencias, debido a que las recomendaciones serían más específicas y con un soporte objetivo.
- Mayor conocimiento de la entidad, ya que el procedimiento se hace en grupo; es decir se contempla la totalidad de la operación y no sólo una parte o sección, obteniéndose una concepción amplia de las transacciones y su interrelación.

Las desventajas sólo son dos:

- No es aplicable a todo tipo de entidades, ya sea porque su estructura organizativa no lo permite o porque son pequeñas y conviene aplicar el sistema tradicional.
- En la aplicación de este enfoque se recomienda utilizar el método gráfico o de flujogramas, situación que obliga al personal encargado de efectuar el trabajo, tener cierta preparación para captar totalmente el flujo de una operación.

Por su parte el boletín F-05 de la citada comisión del I.M.C.P. proporciona: "la metodología para el estudio y evaluación del sistema de control interno por ciclo de transacciones."

Esta metodología representa una forma ordenada y sistemática -

para guiar la ejecución de dicho procedimiento. A continuación se comenta brevemente la metodología.

- Identificación de funciones. Consiste en identificar las funciones específicas para cada ciclo, estas funciones pueden variar de acuerdo al ciclo y a las características particulares de cada entidad (funciones contenidas en las guías de la serie J del I.M.C.P.).
- Identificación de objetivos de control. Es necesario que cada función sea identificada con su objetivo de control correspondiente, para lo cual se recomienda consultar las guías mencionadas en el párrafo anterior.
- Documentación de los procedimientos de proceso en cada función. Se efectúa utilizando los métodos normales de evaluación, es decir, mediante la preparación de gráficas de flujo de transacciones, memorando descriptivo o la utilización de cuestionarios; el objetivo es conocer como fluye una operación desde su inicio hasta su término. Para estos efectos es necesario considerar los documentos fuente, los pasos de procesamiento, los archivos utilizados y los enlaces con otros ciclos, sistemas o funciones.

Identificación de técnicas del sistema de control interno. Al efectuar el punto anterior es necesario que se plasme en las cédulas de auditoría respectivas, las técnicas que utiliza la entidad para cumplir con los objetivos del sis-

tema y con esto saber si éstos se están cumpliendo total o parcialmente o, no se cumplen; además cada técnica debe -- identificarse con un objetivo específico.

- Evaluación del sistema de control interno. Consiste en de terminar si las técnicas de control establecidas por la en tidad son eficientes o deficientes y, de su resultado, de p ende el grado de aplicación de las pruebas de cumplimiento o sustantivas.
- Diseño de pruebas de auditoría y preparación del programa de auditoría. Una vez que se ha obtenido un resultado satisfactorio en la evaluación mencionada en el párrafo ante rior, el auditor se encuentra en condición de diseñar las pruebas de auditoría necesarias en cada uno de los casos - y, asimismo, determinar el alcance y la oportunidad; lo an terior debe quedar evidenciado en un programa de auditoría (ver punto 2.4 evidencia en cédulas de auditoría).

Los métodos más usuales para efectuar la evaluación del sistema de control interno por ciclo de transacciones, son los mismos que se utilizan para el método tradicional, los tres principales son los siguientes:

- Descriptivo. Por lo general se utiliza en las empresas pe queñas, ya que consiste en describir las actividades en -- forma escrita de los procesos, rutinas y controles que rea liza el personal de la entidad. El inconveniente es que -

quien va a aplicar este método, no localiza fácilmente una falla involucrada en la operación.

- Cuestionarios. Es el más usual y está diseñado por medio de preguntas que se hacen a los funcionarios encargados de los distintos departamentos de la entidad. Dichas preguntas están diseñadas de tal forma que una respuesta negativa indica que este control es deficiente o no lo hay, por el contrario la respuesta positiva indica que el control - además de existir es el adecuado.

Este método tiene la ventaja de tener adaptabilidad, su -- uso es fácil y no se requiere de capacitación especial; -- por el contrario tiene la desventaja de no mostrar la división de -- funciones entre el personal, ni el flujo de operación y documentos.

- Diagramas de Flujo. Se considera el más adecuado para evaluar el control interno por ciclo de transacciones; muestra gráficamente como fluye una operación desde su inicio hasta su término y las operaciones son revisadas en todos sus pasos, conociéndose con mayor profundidad y detalle las técnicas y procedimientos internos de control.

La desventaja del método es que su elaboración requiere de una cierta experiencia para captar totalmente el flujo de la operación y más aún plasmarla gráficamente.

Cabe señalar que la selección del método a utilizar depende de

la estructura o tamaño de la entidad así como del criterio y experiencia del auditor a cargo.

2.3.4. Aplicación de pruebas de cumplimiento y sustantivas

Una prueba de cumplimiento es la comprobación de que una o más técnicas del sistema de control interno establecido, estaban en operación durante el período examinado.

Lo anterior no quiere decir que es necesario probar todas las técnicas identificadas en el método utilizado para evaluar el sistema de control interno (gráfica de flujo, memorando descriptivo o cuestionario); la selección y extensión de las pruebas de cumplimiento, depende de factores tales como:

- La importancia de un ciclo con relación a los saldos de las cuentas mostradas en los estados financieros.
- La importancia de un objetivo de control en un ciclo de transacciones.
- La importancia de una técnica u operación para el logro de un objetivo de control.
- La amplitud con que se prueba la técnica en otras secciones de la auditoría.

Las pruebas de cumplimiento deben completarse antes de iniciar las pruebas sustantivas, con el fin de tener elementos para

la estructura o tamaño de la entidad así como del criterio y experiencia del auditor a cargo.

2.3.4. Aplicación de pruebas de cumplimiento y sustantivas

Una prueba de cumplimiento es la comprobación de que una o más técnicas del sistema de control interno establecido, estaban en operación durante el período examinado.

Lo anterior no quiere decir que es necesario probar todas las técnicas identificadas en el método utilizado para evaluar el sistema de control interno (gráfica de flujo, memorando descriptivo o cuestionario); la selección y extensión de las pruebas de cumplimiento, depende de factores tales como:

- La importancia de un ciclo con relación a los saldos de las cuentas mostradas en los estados financieros.
- La importancia de un objetivo de control en un ciclo de transacciones.
- La importancia de una técnica u operación para el logro de un objetivo de control.
- La amplitud con que se prueba la técnica en otras secciones de la auditoría.

Las pruebas de cumplimiento deben completarse antes de iniciar las pruebas sustantivas, con el fin de tener elementos para --

ajustar eficientemente el alcance de éstas.

Las pruebas sustantivas están diseñadas para llegar a una conclusión con respecto al saldo de una cuenta, sin importar los controles contables internos sobre los flujos de transacciones que se reflejan en el saldo.

Lo anterior no indica que una prueba sustantiva sea necesariamente una verificación detallada o del 100%.

Programas de auditoría

Las pruebas de auditoría, ya sea de cumplimiento o sustantivas, deben estar contenidas en los programas de auditoría, las cuales se clasifican en la forma siguiente:

- a) Estándar. Son aquéllos en que se detallan los procedimientos de auditoría a seguir en casos o situaciones aplicables a una cantidad considerable de entidades o, a la mayoría de los clientes de un despacho.
- b) Específico. Son elaborados de acuerdo a las características especiales que vayan a presentarse en el desarrollo del examen, o bien por las características especiales y propias de la entidad a examinar.
- c) Generales. Son para uso exclusivo del encargado de la auditoría; contienen un proyecto general de las técnicas y fases de la revisión, así como los objetivos particulares.

que en cada caso se persiguen.

- d) **Detallados.** Se elaboran para la revisión de alguna sección determinada o bien, para personal con poca experiencia, al cual debe explicársele paso a paso al trabajo de desarrollar.
- e) **Ilustrativo.** Es similar al detallado sólo que este programa lleva ejemplos que ilustran la forma de realizar una determinada prueba o trabajo en particular.
- f) **Formal.** Es aquel que se da por escrito puede ser cualquiera de los anteriores.
- g) **Informal.** Toda indicación verbal que se da para ejecutar un trabajo así como su forma de hacerlo se considera como un programa de esta naturaleza.

Las ventajas que los programas de auditoría proporcionan, son las siguientes:

- Establecen división del trabajo entre el personal de auditoría.
- Ahorro de tiempo al evitar explicaciones verbales.
- Al contener los procedimientos esenciales para cada giro, evita omisiones.
- Se observa claramente el avance de la revisión en cada sección.

- Es una base para la planeación y programación de años subsecuentes.
- Facilita la supervisión de cédulas de auditoría.

Como desventaja se menciona que pueden limitar la responsabilidad, iniciativa y el criterio de las personas encargadas de su cumplimiento y desarrollo; sin embargo lo anterior puede evitarse al considerar que en la práctica, en los mismos programas se hace la aclaración que pueden actualizarse y/o adaptarse es decir que los programas de auditoría deben ser lo suficientemente flexibles para ser aplicados a todos los casos.

Es necesario mencionar que en ocasiones será indispensable desviarse del programa, pero cuando esto suceda la razón o razones que motiven el cambio, deben ser plasmadas en cédulas de auditoría y dadas a conocer al gerente o encargado, obteniendo la aprobación de dichos cambios.

Los programas de auditoría normalmente son elaborados en hojas sustituibles, divididas por secciones, con objeto de que, cuando haya necesidad de alguna modificación no se tenga que repetir nuevamente.

Al planear el programa de auditoría, debe hacerse uso de todas las ventajas, así como de los conocimientos y criterio del personal, con objeto de no incorporar al programa procedimientos excesivos e innecesarios.

En general el programa de auditoría se considera un punto de partida y al mismo tiempo una guía constante en el transcurso del examen, además muestra en forma objetiva el plan inicial, los cambios habidos, así como el resumen del trabajo efectuado. Una vez que se ha desarrollado satisfactoriamente el programa de auditoría, constituye una base para la planeación de futuros exámenes de estados financieros.

2.3.5 Producto final

Como se mencionó en el punto 2.3.1 en lo referente a la carta-convenio de auditoría, en ella debe estipularse el tipo de informes que emitirá el licenciado en contaduría al concluir la revisión.

Considerando la revisión como un examen de estados financieros, prácticamente son dos los productos finales que el licenciado en contaduría debe emitir:

- Dictamen sobre los estados financieros.
- Carta de observaciones y sugerencias al sistema de control interno.

Considerando que se trata de dos documentos distintos y, que en ocasiones es la única parte del trabajo que el cliente conoce, es importante que exista una planeación adecuada para la formulación de estos informes.

Para efectos de lo anteriormente expuesto, deben establecerse ciertos controles que permitan:

- Entregar a tiempo su dictamen e informar oportunamente las deficiencias determinadas.
- Cumplir con las normas de auditoría, código de ética y políticas internas del despacho.

De manera enunciativa a continuación se mencionan algunas ideas de los controles que deben establecerse:

- Vigilar el cumplimiento del programa de auditoría.
- Elaborar cédulas resumen de problemas importantes que deben comentarse con el gerente de auditoría, de posibles salvedades, de ajustes y reclasificaciones.
- Preparar resúmenes de observaciones y de aspectos interesantes para mencionarse en el informe.
- Vigilar que las cédulas de auditoría hayan sido revisadas por el encargado de la auditoría y que estén resueltos los puntos pendientes.
- Examinar con el departamento fiscal del despacho los problemas determinados y plasmar la solución que se les haya dado.
- Comentar con el cliente los resúmenes de ajustes y reclasi

ficaciones, así como el texto de las notas y salvedades.

- Vigilar que la hoja de trabajo de auditoría haya sido debidamente terminada.
- Solicitar balanza de comprobación de la entidad, que incluya los ajustes debidamente registrados por el contador de la misma.
- Obtener aprobación del cliente de la presentación de sus estados financieros, incluyendo el texto de sus notas.

En la práctica existen despachos de licenciados en contaduría que cuentan con cuestionarios que contemplan los puntos mencionados, los cuales deben ser cumplidos y contestados antes de la entrega del informe y carta de observaciones y sugerencias. La aplicación de los puntos comentados ayuda a la planeación en la forma siguiente:

1. Para el dictamen de los estados financieros. Son útiles para determinar si habrá o no alguna salvedad; si la presentación de los estados financieros y la información contenida en las notas, es correcta y suficiente; además de permitir la entrega oportuna del producto final.
2. Para la carta de observaciones y sugerencias. Permite cumplir oportunamente con la presentación de los informes al cliente y en la forma en que se hará verbal y escrito, sólo

lo escrita o mediante alguna presentación audiovisual, etc.) Son elementos auxiliares valiosos en la estructura que la carta tendrá, ya que su diseño es complicado y depende de las características de cada entidad y los problemas que se localicen.

2.4 EVIDENCIA EN CEDULAS DE AUDITORIA

En el transcurso de la planeación, es necesario dejar evidencia en cédulas de auditoría del trabajo realizado; a continuación se resume la evidencia que debe dejarse de la planeación, en el examen de estados financieros:

ETAPA	EVIDENCIA	ARCHIVAR EN
Aceptación del cliente:		
- Recopilación de información	Formulario de cotización de honorarios	Correspondencia con el cliente
- Carta-convenio	Copia de carta-convenio-sellada de recibido	Idem anterior
Antes de iniciar el examen:		
- Ayuda recibida por el cliente	Copia de la carta enviada a la administración de la entidad, con sello y firma de recibido conforme	Sección general
Al inicio de la visita preliminar:		
- Conocimiento de la entidad	Cuestionario de conocimiento de la entidad	Expediente continuo de auditoría
- Análisis financiero	Programa de análisis financiero, cédulas que lo componen y conclusiones	Sección general
- Estudio y evaluación del sistema de control interno	Cuestionarios, memorando o flujogramas del ciclo a examinar	Sección correspondiente al ciclo a examinar
- Resumen de planeación	Memorando de planeación	Sección general
- Preparación de la planeación de las pruebas de auditoría	Programa de auditoría para la planeación.	Idem anterior

Para la planeación de las pruebas de cumplimiento y sustantivas, así como para la obtención del producto final, la evidencia se deja en la aplicación misma de un procedimiento dentro del programa de auditoría, en la sección que se esté examinando.

Considerando que el memorando de planeación enunciado en el cuadro anterior, es el resumen del trabajo efectuado a lo largo de la planeación, en seguida se trata con mayor amplitud:

Memorando de planeación

Este documento es una síntesis de información descriptiva de los aspectos fundamentales de la entidad, que afectan o intervienen en la revisión; debe prepararse al inicio del examen, con las primeras pláticas e impresiones de la entidad, pero si por alguna circunstancia lo mostrado en él no se apega a la realidad, debe ratificarse o rectificarse en el curso de la auditoría.

El memorando de planeación debe contener por lo menos la siguiente información:

a) Información básica sobre la entidad:

- Nombres y puestos de los principales funcionarios con quienes el equipo de auditoría tendrá contacto sustancial, en el transcurso del examen.

- Asuntos a los cuales debe dárseles seguimiento. Se indicarán los asuntos identificados en las reuniones con el cliente, los archivos de correspondencia, las hojas de trabajo del año anterior y las cartas a la gerencia, que requieran seguimiento durante la auditoría en desarrollo.
- Factores externos. Deben indicarse los factores externos respecto al cliente, que puedan afectar lo apropiado de las conclusiones de auditoría. Es necesario considerar el efecto potencial de las condiciones económicas en las que opera la entidad, la rama industrial y, las legales o reglamentarias aplicables.

b) Características de operación:

- La naturaleza del negocio.
- Los productos o servicios principales y el volumen de ventas relativo de cada uno.
- La estructura de la empresa y el patrimonio.
- La capitalización y el financiamiento.
- La naturaleza de las operaciones de manufactura o de proceso.
- Los sistemas de contabilidad, presupuestario y de preparación de informes.

- La filosofía de mercadotecnia y los métodos de distribución.
- El volumen de compras.
- La estructura gerencial.
- El personal de la entidad.

Esta información puede obtenerse del informe anual anterior, informes estatutarios anteriores, estados financieros internos, publicaciones, informes internos de auditoría, la planeación del año anterior y otras fuentes.

c) Fechas de informe

Debe indicarse los informes que se han de emitir, y la fecha en que cada uno debe presentarse.

d) Fechas de ciertas pruebas de auditoría

Se indican las pruebas básicas de auditoría (por ejemplo inventarios físicos, circularización, arqueos, etc.), así como la fecha a la cual se efectuará el trabajo.

e) Implicaciones por el uso del proceso electrónico de datos.

Es necesario determinar en que grado afecta el uso del proceso electrónico de datos, en la formulación de información financiera, así como en los controles establecidos.

f) Ayuda del personal de la administración de la entidad

Describir la naturaleza de cualquier ayuda significativa, que puede ser proporcionada por personal de cliente incluyendo al departamento de auditoría interna del mismo y su efecto sobre el trabajo a realizar.

g) Secciones críticas de auditoría

Detallar las secciones críticas de auditoría, indicar porqué se les considera así y describir para cada una: los objetivos de auditoría, el grado de confianza en los controles internos y los procedimientos más importantes que han de llevarse al ca bo para lograr los objetivos. Para la localización de estas secciones críticas, es necesario considerar los siguientes aspectos:

- Debilidades significativas en el sistema de control interno, con respecto a una sección específica.
- Un alto grado de juicio involucrado en una determinada sección.
- Aplicaciones complejas del sistema de contabilidad.
- La aplicación de un nuevo procedimiento de control interno, sobre todo si su aplicación es complicada.
- Ajustes significativos en el pasado, de una sección en particular.

- Secciones que requieran conocimientos de auditoría especializados.

Todos los cambios significativos en la planeación mostrada en el memorando mencionado, deben ser evidenciados por separado - complementándolo y mostrando su efecto sobre la auditoría. Pueden existir varios motivos para la realización de cambios en la planeación, incluyendo las observaciones localizadas durante el examen, asuntos adicionales de contabilidad poco usuales, y cambios subsecuentes en las circunstancias del cliente, que afecten el alcance apropiado del trabajo de auditoría.

Para una mejor comprensión de lo antes expuesto el apéndice 2- muestra un ejemplo de un memorando de planeación.

CAPÍTULO 3

LA SUPERVISIÓN EN EL EXAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

3.1 CARACTERÍSTICAS GENERALES

3.1.1 DE LA SUPERVISIÓN

3.1.2 DEL SUPERVISOR

3.1.3 FUNCIONES DEL SUPERVISOR

3.2 ETAPAS DEL PROCESO

3.2.1 EN LA PLANEACIÓN

3.2.2 EN LA EJECUCIÓN

3.2.3 EN LA TERMINACIÓN

3.3 EVIDENCIA EN CÉDULAS DE AUDITORÍA

CAPÍTULO 3

LA SUPERVISION EN EL EXAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

3.1 CARACTERISTICAS GENERALES

En el capítulo primero se mencionó en los puntos referentes a responsabilidades del licenciado en contaduría y en las normas de auditoría, la necesidad de ejercer una supervisión adecuada para las personas que ejecutan el trabajo referente al examen de estados financieros; pero hasta estas líneas no se ha dado una definición de lo que debe entenderse por supervisión del trabajo de auditoría.

La supervisión en cuestión, consiste en dirigir y orientar al equipo de auditoría en la elaboración del trabajo, asegurándose de la eficiencia con que se ejecuta para garantizar que se ha desarrollado con la calidad requerida. En otras palabras, quiere decir que el trabajo desarrollado por el equipo de auditoría debe ser revisado para asegurarse que: se ha obtenido la evidencia competente y suficiente que respalde la opinión del licenciado en contaduría; que ha sido realizado de acuerdo con las normas de auditoría y que dicha evidencia quedó plasmada adecuadamente en cédulas de auditoría. El cumplimiento adecuado de los objetivos señalados, proporciona indirectamente una

adecuada capacitación técnica del personal profesional supervisado.

3.1.1 De la supervisión

Por la naturaleza del trabajo de auditoría, la supervisión debe tener las siguientes características:

- Oportunidad. Debe supervisarse en todas las fases de la auditoría, a fin de desarrollar un trabajo eficiente y enterarse a tiempo de los problemas existentes.
- Obligatoriedad. Al través del código de ética profesional y de las normas de auditoría (ver punto 1.4 y 1.5).
- Formal. Debe dejarse evidencia de la supervisión efectuada en las cédulas de auditoría; cabe señalar que en ocasiones puede tornarse informal en el momento de dar orientaciones verbales al auditor supervisado.
- Profesional. Debe ser en relación directa al tipo de trabajo por realizar, la experiencia y aptitud técnica y profesional del personal supervisado.

3.1.2 Del supervisor

Una correcta supervisión debe ser realizada durante toda la auditoría y a todos los niveles; cada gerente, encargado, semiencargado o ayudante debe ser supervisado por alguna persona de-

mayor jerarquía y, más aún, cada una de estas personas debe ejercer un procedimiento de auto-supervisión, que les permita quedar satisfecho por el trabajo efectuado, al cumplir con los objetivos fijados para el mismo.

Es indudable que para efectuar una adecuada supervisión, el personal a efectuarla debe tener ciertas características que le permitan desempeñar la función satisfactoriamente; el C.P.-Victor Paniagua Bravo en el artículo "El supervisor" menciona las características que debe tener éste:

- "Madurez emocional. Lo cual lleva implícitos conceptos tales como auto-confianza, auto-respeto, auto-aceptación y auto-conciencia."
- "Ser hábil para comprender los puntos de vista de su interlocutor."
- "Creatividad e imaginación, a fin de poder captar ágilmente los problemas."
- "Independencia de criterio"; tanto para abordar los problemas de trabajo como para desarrollar ciertas actividades administrativas, como: calificación de méritos, juzgar los errores del personal, promociones, aumentos, etc.
- "Una gran dosis de sentido común"; para captar problemas y evaluar las repercusiones de éstos en los estados financieros."

- + "Don de gente, liderazgo y don de mando": lo anterior se traduce en que el supervisor debe ser más que un dirigente, un amigo y maestro de sus colaboradores, pero sin perder el sentido de autoridad.
- "Habilidad para: juzgar, dar capacitación sobre la marcha, tomar decisiones, motivar, lograr objetivos, comunicarse, etc."
- "Capacidad de trabajo de grupo y habilidad para coordinarlo"; tener buenos conocimientos o ideas acerca de las relaciones humanas.
- "Lealtad y cooperación"; antes de cualquier interés personal deben estar presentes los del despacho en que presta sus servicios.
- "Debe saber realizar el trabajo que desarrollan sus colaboradores."

Por regla general, la supervisión la ejerce la persona con más experiencia en el trabajo a desarrollar, pero siempre considerando que ésta, debe aplicarse en proporción inversa al grado de experiencia y conocimientos técnicos del supervisado.

3.1.3 Funciones del supervisor

Debido a las características particulares de la supervisión y, a la obligatoriedad de ejercerla en todos los niveles, se con-

sidera conveniente comentar las principales peculiaridades de la misma, en cada nivel en particular:

A) Del ayudante

Se encarga de asistir en la ejecución del trabajo, por tal motivo se desempeña bajo estrecha supervisión del encargado. Cada asistente es responsable de ejecutar los procedimientos establecidos en el programa de auditoría, con respecto a las secciones que se le asignen.

Es responsable de que las cédulas de auditoría que haga y las conclusiones que logra sean adecuadas y apropiadas. Es también responsable de informar al encargado los problemas que pudiera encontrar, en el curso del examen.

El ayudante debe estar conciente que cuando realiza los procedimientos de auditoría, pudiera ser el único que llegue a tener contacto directo con ciertos documentos de origen y, por consiguiente, estaría en condiciones de ser el único miembro del grupo de auditoría que determine ciertas deficiencias del sistema de control interno o algunos otros asuntos que pudieran tener efecto importante para la revisión.

Aunado a lo anterior, su trabajo le permite generalmente obtener una experiencia amplia y diversificada; en cuanto a su desarrollo profesional, debe cumplir (entre otras) con las siguientes funciones:

- Desarrollar planes personales para una efectiva y eficiente utilización de su tiempo.
- Buscar oportunidades para ampliar su conocimiento de la profesión, del despacho y de los servicios que se le proporcionan al cliente.
- Desarrollar una conducta personal que esté acorde a los requerimientos de la profesión.
- Incrementar su desarrollo profesional con la familiarización de literatura profesional, asistencia a seminarios, programas de capacitación y lectura en general.
- Obtener un mayor conocimiento y experiencia en base a las oportunidades de desarrollo práctico con las explicaciones correspondientes de los encargados y gerentes, de los problemas de los clientes que atiende.

B) Del encargado

Es responsable de dirigir el trabajo en las oficinas del cliente, trabaja bajo supervisión directa del gerente y, se le delega la responsabilidad de planeación y la supervisión del personal bajo sus órdenes. Las funciones específicas del auditor - encargado son:

- Ayudar a elaborar el programa de auditoría.
- Asignar tareas al ayudante y dirigir la ejecución diaria del plan de auditoría.

- Supervisar el trabajo del ayudante, asegurándose que entiendan los objetivos e implicaciones del trabajo que hacen y, plasmen adecuadamente su trabajo en cédulas de auditoría.
- Examinar las cédulas de auditoría preparadas por el ayudante y dar solución a las dudas de asuntos pendientes a resolver.
- Verificar que las conclusiones del ayudante estén respaldadas apropiadamente en cédulas de auditoría.
- Identificar problemas o asuntos a comentar con el socio, gerente o supervisor.
- Concretar la conclusión general respecto a lo adecuado de las cédulas de auditoría, para respaldar el informe que se emitira.
- Revisar los estados financieros y preparar un borrador del informe.
- Preparar un borrador de la carta de observaciones y sugerencias.

Desde el punto de vista de funciones para el desarrollo práctico y profesional, debe cumplir las siguientes:

- Desarrollar conocimientos sobre la aplicación de técnicas y desarrollo de supervisión del personal.

- Preparar oportunamente las evaluaciones y comentarlas con sus ayudantes.
- Mantener y mejorar las relaciones entre el despacho y los clientes, para asegurar que ellos conozcan la capacidad profesional del despacho.
- Identificar los casos en los que existan oportunidades de desarrollar y ampliar la práctica profesional con los clientes.

D) Del gerente o supervisor

La función del gerente es ayudar al socio en el cumplimiento de los requisitos de auditoría que requieran un alto nivel de experiencia y juicio. En particular sus funciones son:

- Debe asegurarse que se planifique correctamente cada auditoría que se le asigne.
- Asegurarse que se asigne el personal de auditoría apropiado y que el cliente esté de acuerdo con la oportunidad de la realización del examen.
- Debe controlar el rendimiento de acuerdo al programa de auditoría y considerar si se hace necesario cambiar el plan conforme progresa el trabajo.
- Durante la auditoría, el gerente debe mantenerse en comuni-

cación con el encargado, así como con el cliente, a fin de estar al tanto del progreso del examen.

- En su caso comentar los problemas que se presenten en el curso de la auditoría con los especialistas de la firma, con el socio o, con ambos.
- Examinar las cédulas de auditoría; los estados financieros y el informe de auditoría, tan exhaustivamente como lo determine (conjuntamente) con el socio.

En cuanto a su desarrollo personal y del personal supervisado, el gerente debe cumplir las siguientes funciones:

- Mejorar su habilidad en la utilización efectiva y eficiente del tiempo.
- Escribir artículos para publicaciones, asistir y dirigir juntas, así como servir como guía en el desarrollo de seminarios y cursos de capacitación.
- Inspirar y aconsejar al personal técnico de la firma contribuyendo a su desarrollo profesional, así como incrementar su habilidad para supervisar y desarrollar a su vez personal.
- Preparar oportunamente las evaluaciones y comentarlas con los supervisados o, revisar las preparadas por ellos.
- Asumir responsabilidad sobre aspectos administrativos de la firma.

- En general, responsabilizarse de la planeación, organización, supervisión y terminación de trabajos de auditoría.

3.2 ETAPAS DEL PROCESO

Ya se mencionó la necesidad de supervisar durante el desarrollo del trabajo; desde el planteamiento previo hasta su terminación. El I.M.C.P., en el boletín E-01 de la Comisión de normas y procedimientos de auditoría, expone lo siguiente: "La supervisión debe ejercerse en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo."

A continuación serán comentadas con mayor amplitud las tres fases del proceso de supervisión en el examen de estados financieros.

3.2.1 En la planeación

Antes de iniciar el trabajo de auditoría, el licenciado en contaduría debe cerciorarse que se ha efectuado una adecuada planeación, para lo cual debe asegurarse que el encargado de la revisión cumpla con los siguientes requisitos:

A) Definición de los objetivos del trabajo

En la carta-convenio de prestación de servicios profesionales quedan definidos los objetivos de la revisión, éstos deben ser transmitidos al encargado del trabajo, asegurándose que han sido entendidos, para garantizar que el enfoque que se le dará al examen sea el correcto.

B) Conocimiento del personal que intervendrá en el examen

En todo trabajo es conveniente analizar las cualidades del personal que tomará parte, para definir el grado de supervisión - que requiere, considerando que ésta irá en proporción inversa a su capacitación profesional.

C) Revisión del programa de auditoría

Para lograr los objetivos del servicio, es conveniente que se realice un programa de auditoría y el mismo sea revisado, para tener la certeza de que se aplicarán los procedimientos de auditoría necesarios, con los alcances adecuados, en función al grado de seguridad que ofrece el sistema de control interno -- existente.

D) Fijación del presupuesto de tiempo

La estimación de tiempo se hace con el fin de adecuar el tiempo a las circunstancias, a fin de elaborar correctamente la -- programación del personal para otros trabajos.

Asimismo debe cuidarse que en la medida de lo posible, se cumpla con el tiempo asignado a cada sección, ya que el mismo se fija en relación a la participación del personal y sus categorías, los problemas que se esperan encontrar y el grado de confianza depositado en el sistema de control interno.

3.2.2 En la ejecución

Considerando que el licenciado en contaduría debe auxiliarse de personal con distintos niveles de experiencia y capacidad, para realizar las labores que no requieren su intervención directa, pero de las cuales es el único responsable ante terceros, debe ejercer una supervisión en esta etapa de la auditoría, tendente a estar informado de los problemas que se presentan.

El encargado de la auditoría es quien debe comunicar al licenciado en contaduría que dictamine, el avance del trabajo, informándole de los problemas importantes que se hubieran encontrado durante el transcurso del mismo. A su vez el encargado debe ejercer una adecuada supervisión del personal a su cargo, a fin de resolver los problemas que se presenten en el examen.

El trabajo de supervisión en la presente etapa comprende los siguientes aspectos:

A) Introducción al asistente del trabajo a desarrollar

En términos generales, esta etapa abarca desde que se le notifica al auxiliar su asignación al trabajo, hasta el momento en que el mismo inicie la revisión de las secciones que le fueron encomendadas. Este proceso es importante, puesto que es necesario que quede bien comprendida la naturaleza del trabajo a realizar y se tenga un conocimiento amplio de la entidad a revisar; lo anterior como base para lograr los siguientes objetivos:

- Desarrollar más rápido y en forma ordenada el trabajo.
- Estar en posibilidad de localizar problemas en las secciones que revisará y sugerir la solución adecuada.
- Garantizar una mejor calidad en el trabajo.
- Facilitar la supervisión.

Una forma de lograr estos objetivos es comunicar oportunamente al auxiliar su asignación, motivándolo a:

- Revisar las cédulas de auditoría e informes de exámenes anteriores; con objeto de que pueda familiarizarse con las características de la entidad y los procedimientos utilizados en cada sección, conozca los problemas que se hayan presentado y los procedimientos alternativos utilizados para solucionarlos.
- Observar la evolución financiera de la entidad; conocer el sistema de control interno que tiene establecido, su organización, situación fiscal, etc., al revisar el expediente continuo de auditoría.
- Estudiar los estados financieros de años anteriores, así como sus notas y los dictámenes que se hayan emitido.
- Revisar las cartas de observaciones y sugerencias de años anteriores, para que se dé una idea de las principales fallas del sistema de contabilidad y del sistema de control interno en vigor por la entidad.

- Ilustrarse en revistas, folletos, etc., acerca de los aspectos importantes de la industria o actividad que constituye el giro de la entidad.

La investigación anterior debe ser complementada por el encargado de la auditoría, explicándole al auxiliar la naturaleza del negocio y su lugar en el ramo, incluyendo los productos que fabrica o distribuye, servicios que presta, inversiones que tiene, métodos de operación, capacidad del personal, políticas, sistemas, etc.; los estados financieros, el contenido de los diferentes rubros y cuentas, así como los problemas poco usuales que se espera encontrar; la planeación de la auditoría, los alcances del trabajo así como su objetivo; las condiciones de trabajo a que se sujetará debido a las políticas establecidas por la entidad, etc.

Una vez que se llegue a las oficinas del cliente, se debe presentar a los auxiliares con el personal con el cual se tendrá relación durante el trabajo; así como realizar un recorrido por las instalaciones, para observar físicamente la operación de la entidad.

B) Instrucciones para los trabajos específicos

Una vez que el auxiliar tiene una idea general de la empresa y de la revisión misma, debe familiarizarse con lo que será su trabajo específico. Para lograr dicha familiarización deben seguirse los siguientes pasos:

- Explicación del trabajo encomendado. Es conveniente que se examine el programa de auditoría del trabajo específico, conjuntamente con el asistente, utilizando las cédulas de la auditoría anterior a manera de ejemplo, cuidando que comprenda cómo va a desarrollar el trabajo y por qué.
- Relación del trabajo a desarrollar con el trabajo en conjunto. Debe explicarse al auxiliar la relación existente entre la tarea específica que se le haya asignado y, el trabajo tomado en conjunto.
- Explicación sobre registros y ayuda con la que cuenta. Se le debe mostrar al auxiliar los registros que el cliente utiliza, explicándole cualquier aspecto poco usual de los procedimientos del cliente relacionados con ellos y se le debe pedir que lea cualquier información concerniente a su trabajo, que pueda estar contenida en las cédulas de auditoría relacionados con el sistema de control interno.
- Información al ayudante de la estimación de tiempo para desarrollar su trabajo. Es necesario que el auxiliar esté enterado del tiempo con que cuenta para la realización de su tarea, haciéndole notar la importancia de mantener informado al encargado del desarrollo del mismo, así como aquellos problemas que vayan surgiendo y que puedan modificar la planeación.

- Cerciorarse que el auxiliar ha comprendido perfectamente el trabajo a ejecutar. Una vez que se ha cumplido con los pasos anteriores, el encargado de la auditoría debe asegurarse que se han entendido las instrucciones, aclarando las dudas que surjan.

C) Revisión del trabajo realizado

Cuando el auditor auxiliar ha iniciado el trabajo asignado, da comienzo esta etapa, puesto que debe ejercerse la supervisión durante el desarrollo del trabajo y una vez que éste ha sido concluido.

Durante la ejecución del trabajo, es conveniente que se vigile su desarrollo para convencerse que se está llevando al cabo correctamente. Al través de preguntas, el encargado se da cuenta que el auxiliar comprende y está satisfecho con el propósito, método y resultado de su trabajo, señalando los errores observados y explicando cómo y por qué ocurrieron, así como la forma de evitarlos en el futuro. Con esta supervisión logran evitarse demoras innecesarias, además pueden aclararse dudas oportunamente y, se tiene la seguridad de que el trabajo se está desarrollando conforme a lo planeado, de manera efectiva y cuidadosa, evitando que por falta de una aclaración oportuna se realice un trabajo que no conduzca al objetivo planeado.

Esta etapa no sólo comprende la supervisión del trabajo que es

tá realizando el auditor auxiliar, sino también el encargado de la auditoría debe prestar atención a aspectos de tipo administrativo y disciplinarios, como son: el uso de los instrumentos de trabajo, por ejemplo, cédulas preestablecidas, y el comportamiento del ayudante en las oficinas del cliente, tanto -- con sus compañeros de trabajo como con el personal de la entidad, ya que es importante que en todo momento se mantenga un comportamiento profesional.

La supervisión que se efectúa del trabajo terminado debe hacer se inmediatamente después de que el auditor auxiliar haya concluido su labor, con objeto de determinar si la prueba fue realizada de manera satisfactoria, en caso de que esté incompleta, el auxiliar tiene presente el trabajo que realizó y puede concluirlo rápidamente. Si se determina que deben hacerse pruebas adicionales, también es útil revisarlo de inmediato, puesto que el auxiliar sabrá a quién recurrir y con una simple explicación comprenderá el trabajo.

Revisar oportunamente el trabajo terminado, además, permite -- que todos los puntos pendientes que surjan de la revisión de las cédulas de auditoría, queden cubiertos antes de abandonar las oficinas del cliente, dejando evidencia de la supervisión realizada.

Para lograr una efectiva supervisión de cada una de las secciones de la auditoría algunas firmas han elaborado cuestionarios que deben ser cubiertos como mínimo para que el trabajo pueda-

considerarse terminado; estos cuestionarios presentan la ventaja de evitar omisiones importantes por parte del encargado.

D) Aportación de la supervisión al desarrollo técnico y profesional del personal

Ya se mencionó que uno de los factores de ayuda al desarrollo técnico y profesional de los auditores auxiliares, es una adecuada supervisión; es conveniente que quien la ejerza se preocupe por estimular su desarrollo, para lo cual debe procurarse que intervenga en tantas fases de la revisión como sea posible y le comunique los resultados finales de la misma.

Durante el desarrollo del trabajo y de acuerdo a las secciones que vaya a revisar el auxiliar, es conveniente que el encargado de la auditoría recomiende material de lectura sobre aspectos técnicos de cada una de ellas, por ejemplo: recomendar, estudiar principios de contabilidad relacionados con los procedimientos de auditoría a aplicar.

Nadie mejor para evaluar la efectividad con que el auxiliar -- realizó su trabajo, la preparación técnica y capacidad, así como sus posibilidades de desarrollo futuro, que la persona que lo supervisó.

Con el fin de establecer controles que permiten conocer tal desarrollo, es conveniente la elaboración de un informe sobre la actuación de cada uno de ellos al finalizar la auditoría. Al-

gunos despachos de auditoría ya tienen preimpresos formatos para evaluar el desarrollo, los cuales contienen entre otros los siguientes aspectos a evaluar:

- **Confiabilidad.** Se considera cuan confiable es el auxiliar para realizar adecuadamente las órdenes.
- **Calidad del trabajo.** Se considera la calidad del trabajo efectuado, independientemente de su cantidad.
- **Cantidad del trabajo.** Se contempla la cantidad de trabajo efectuado, independientemente de la calidad.
- **Conocimientos.** Se consideran los conocimientos del auxiliar en su categoría y su dominio en todas las fases de la auditoría.
- **Cooperatividad.** Se determina el grado en que el auxiliar coopera con sus compañeros y supervisores para la prestación del servicio.
- **Iniciativa.** Se considera el grado en que el auditor utiliza su iniciativa para la realización de sus labores y trabajos, sin necesidad de una supervisión estrecha.
- **Impresión dejada en el cliente.** Se evalúa el estado en que se mantuvieron las relaciones con el personal de la entidad y el mejoramiento de ellas.
- **Puntualidad y presentación.** Se considera este aspecto in-

timamente ligado con el punto anterior.

3.2.3 En la terminación

Una vez que se ha cumplido con el objetivo de la revisión y se ha acumulado la evidencia competente y suficiente, para fundamentar la opinión que se emitirá sobre los estados financieros y sus notas, se está en posibilidad de iniciar el borrador de los estados financieros y el dictamen.

El licenciado en contaduría únicamente estará en posibilidad de emitir su opinión, después de haber realizado una revisión crítica del trabajo desarrollado por sus colaboradores; puesto que pueden surgir puntos que escapen a la experiencia del encargado y que sólo el licenciado en contaduría puede definir con su capacidad profesional.

En términos generales, es posible afirmar que no existe fórmula para la revisión de las cédulas de auditoría, ya que está sujeta a la naturaleza de cada examen y a la confianza que se tenga en la capacidad del encargado de la auditoría, sin embargo, es posible dar algunos lineamientos generales de los puntos que debe cuidar el licenciado en contaduría, antes de emitir su opinión. De hecho, con la revisión de los siguientes puntos se cumple con la tercera etapa de la supervisión:

A) Asegurarse que las cédulas cumplen con las normas de auditoría

El licenciado en contaduría debe asegurarse que las cédulas de auditoría cumplen con normas para lo cual es indispensable que revise el contenido de las mismas. Como resultado del examen debe satisfacerse que:

- Las pruebas realizadas fueron adecuadas de acuerdo al grado de confianza que proporcione el sistema de control interno, una vez estudiado y evaluado. Consecuentemente, los alcances de dichas pruebas fueron suficientes.
- Se obtuvieron confirmaciones de abogados, bancos, así como de los principales clientes, proveedores y acreedores.
- Las condiciones y explicaciones, que aparecen en las cédulas de auditoría, amparan la opinión que pretende emitirse.
- Se haya obtenido la salvaguarda adicional del cliente, conocida como carta de gerencia o confirmatoria.
- Se hayan estudiado los hechos posteriores a la fecha del dictamen, que repercutan en la situación financiera de la entidad.

B) Comentarios y consultas de carácter técnico

Es conveniente elaborar una relación de problemas importantes - que deben ser comentados con el socio y, anotar en la misma la

solución dada. Cuando se presenten dudas de carácter técnico en las conclusiones alcanzadas, se sugiere consultar libros -- y/o comentar con otros socios de la firma, para ratificarlas o rectificarlas; con objeto de poder medir el efecto en los esta dos financieros a dictaminar.

C) Preparación y revisión del informe

Es indiscutible que el licenciado en contaduría y el supervi-- sor o gerente, deben participar en la preparación del informe-- para lograr la calidad requerida, pero también es recomendable que el encargado de la auditoría intervenga en su elaboración, puesto que él fue quien trató los problemas desde su origen y puede aportar interesantes e importantes puntos de vista.

D) Aprobación del cliente de los estados financieros a dictaminarse

Puesto que los estados financieros y sus notas son propiedad - del cliente, el licenciado en contaduría sólo sugiere una co-- rrecta presentación por medio de ajustes y reclasificaciones,-- así como una información complementaria por medio de notas, la cual podrá aceptar o rechazar aquél; ya que el único instrumen-- to de comunicación del auditor es su dictamen, en él deben re-- velarse los cambios no aceptados y su impacto. Cuando los cam-- bios propuestos por el cliente no afecten la correcta presenta-- ción de los estados financieros, ni desvirtúen la informacón-

de sus notas, pueden aceptarse. Al aprobar el cliente los estados financieros y sus notas, debe recabarse la firma de conformidad.

E) Revisión del trabajo por un segundo socio del despacho

Algunas firmas de licenciados en contaduría tienen como política examinar los informes y cédulas de algunas auditorías, por personal diferente al que los preparó; con objeto de comprobar que se está cumpliendo con las normas de auditoría y, en consecuencia, asegurarse que la opinión que se emite está respaldada.

Una revisión de estas características es importante, puesto que ayuda a conservar el prestigio profesional adquirido por la firma, aumenta la calidad del trabajo y hay posibilidad de intercambio de opiniones.

3.3 EVIDENCIA EN CEDULAS DE AUDITORIA

Con objeto de estar en posibilidad de demostrar a terceras personas que se ha efectuado la supervisión como norma de auditoría, debe dejarse evidencia de que fue realizada por el licenciado en contaduría, el supervisor o gerente y el encargado de la auditoría.

Generalmente la evidencia de la supervisión efectuada se en-

cuenta dentro de las cédulas de auditoría, sin embargo, parte de ella puede estar contenida en cartas dirigidas al cliente o bien, mediante memorandos internos.

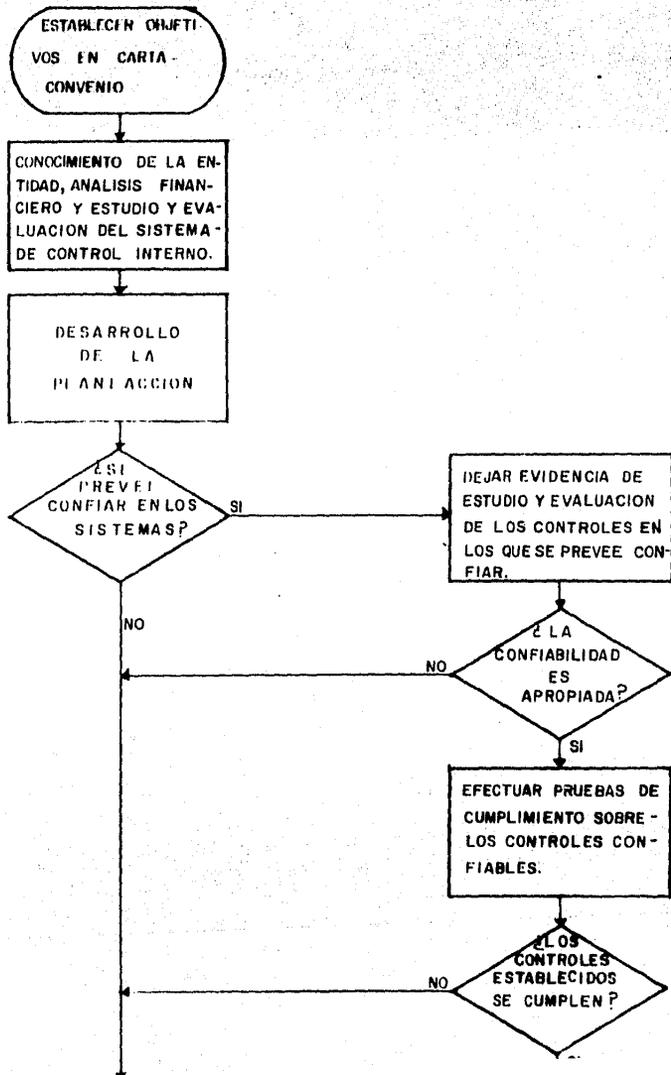
El boletín E-01 de la Comisión de normas y procedimientos de auditoría del I.M.C.P., menciona las principales formas de plasmar la evidencia de la supervisión realizada:

- Inicialando las cédulas preparadas por los auditores auxiliares, los programas de auditoría y las portadas de los legajos que forman el juego de papeles de la auditoría.
- Completando las pruebas realizadas por los auxiliares o corrigiéndolas, mediante anotaciones en las cédulas de auditoría.
- Aumentando o corrigiendo las conclusiones a que se llegaron.
- Al través del control y comparación de los tiempos estimados con los reales, procurando explicar las diferencias importantes.
- Mediante informes donde se juzgue la actuación de los auditores en el trabajo.
- Preparando cuestionarios de supervisión.
- Relacionando los problemas importantes determinados, anotando el trabajo que se realizó para concluir, las soluciones.

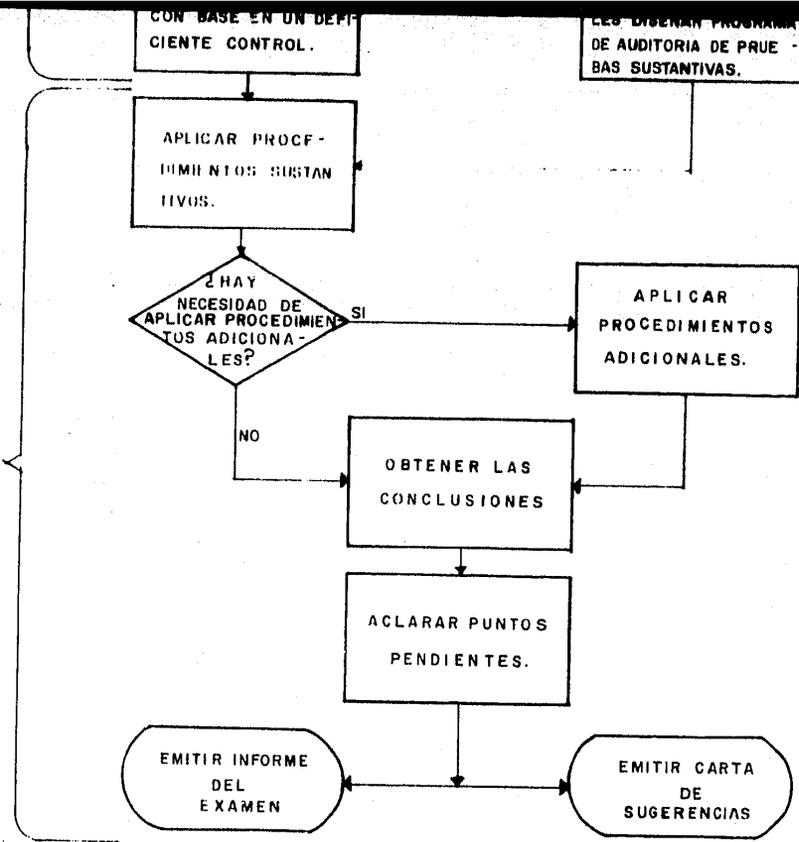
nes que se les dieron y el efecto que pudieran tener en --
los estados financieros y en el dictamen.

FLUJOGRAMA PARA EL DESARROLLO DE UN EXAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

VISITA
PRELIMINAR



VISITA FINAL



Apendice 2

COMPANIA "X", S.A.
MEMORANDO DE PLANEACION DE AUDITORIA
AL 31 DE DICIEMBRE DE 19XX

I. Generalidades de Operación

La Compañía es una subsidiaria al 90% de la compañía "Z" y se dedica a la producción y venta de artículos domésticos, siendo las principales líneas las siguientes:

- Refrigeradores
- Estufas
- Cocinas integrales

La compañía vende directamente, principalmente al través de 20 agentes, a aproximadamente 1,000 clientes, entre los cuales -- destacan las tiendas dependientes de las secretarías de estado y del D.D.F., así como las de artículos para el hogar. Aproximadamente 20 clientes representan el 38% de las ventas totales.

La compañía tiene sus oficinas en el D.F., así como la planta de acabado; la planta de ensamble se encuentra en Querétaro, - con aproximadamente 90 obreros.

La compañía acostumbra preparar, desde el fin del año anterior, un presupuesto de los resultados del año siguiente; normalmen-

te se cumple con el presupuesto, sin embargo, en dos ejercicios continuos la gerencia ha anticipado ventas con el objeto de cumplir con dicho presupuesto. Es conveniente vigilar este aspecto en esta revisión, en vista de las malas condiciones generales de los negocios y para esta rama en particular.

2. Personal y ayuda recibida

La administración de la compañía en general es adecuada y está dispuesta a proporcionarnos ayuda real para reducir nuestros honorarios. El gerente general, señor Perrini, es una persona muy enérgica, vendedor de origen, pero tiene poca apreciación de los servicios de auditoría.

El contador señor Cuadra, nos prepara todas las cédulas que la solicitamos, pero normalmente protesta cuando se da cuenta de que la información no la utilizamos finalmente para nuestros trabajos de auditoría.

Las relaciones con el resto del personal son cordiales, excepto con el señor Pérez, gerente de compras, quien se comporta en forma descortés con el equipo en general al requerirle alguna información.

La compañía cuenta con un auditor interno, sin embargo este no ha fungido como tal, ya que se le han asignado otro tipo de tareas de contabilidad o administración.

3. Objetivos

Nuestro objetivo será la preparación de estados financieros para fines de consolidación en los Estados Unidos y debemos utilizar las formas especiales que la compañía utiliza. Es indispensable revisar, previamente a su envío, esos estados financieros especiales de conformidad con instrucciones que se modifican año con año. Estas instrucciones las recibimos normalmente en septiembre.

También formulamos estados en español, para fines de créditos bancarios, de comisario y para D.G.F.

Nuestras instrucciones incluyen el envío de una carta confidencial sobre los gastos de viaje y representación de la gerencia general. Se presupone que el gerente no está enterado de este reporte por lo que no es conveniente comentarlo con él.

También se preparará carta de observaciones y sugerencias.

4. Secciones problema

Tradicionalmente los inventarios de lento movimiento y obsoletos nos causa problema. No existe un estudio detallado de los inventarios señalados, por tal motivo la estimación resulta in práctica.

La valuación de los inventarios de proceso es también motivo de errores muy frecuentes. El sistema de costos fue diseñado por el departamento de consultoría del despacho y hay tenden--

cia a inculparlos de que el sistema no funciona. Se requiere un inventario minucioso del avance de terminación de los productos en cada uno de los procesos de fabricación.

Es necesario vigilar la sobre-inversión de inventarios de productos terminados que la gerencia nos ha anunciado que existirá este año por causa de la crisis económica que el país atraviesa.

En forma semejante se espera una sobre-inversión de cuentas -- por cobrar. En particular, es conveniente poner especial interés en los clientes de la zona poniente de la república que se convierten en incobrables con bastante frecuencia,

5. Programas especiales

Independientemente a la adaptación general de los programas, - se requiere una renovación especial del programa de inventa- - rios por los cambios en el método de control y costeo.

En el caso del programa de efectivo en caja y bancos, debido a los controles que existen, convendrá pensar en hacer trabajo - rotativo cada dos años.

Los resultados de la circularización generalmente son poco - - efectivos debido al tipo de clientes de la compañía por lo que este año debemos planear enviar una mayor cantidad de cartas - con la debida anticipación, tomando en cuenta la ayuda que pue de proporcionarnos el cliente para conseguirlas.

COMENTARIOS FINALES

COMENTARIOS FINALES

Como corolario de la presente investigación, se exponen a continuación los comentarios relevantes:

1. La planeación y supervisión son dos elementos necesarios - en el examen de estados financieros, a tal grado que la -- misma profesión la impone como norma de auditoría.
2. La planeación además de ser un requisito a cumplir, consti- tuye un elemento valioso en la ejecución del examen de es- tados financieros, ya que proporciona elementos suficien- tes para realizar el trabajo eficientemente.
3. La planeación debe aplicarse desde el momento que una enti- dad solicite los servicios del licenciado en contaduría, - hasta la entrega del producto final correspondiente.
4. Considerando que el licenciado en contaduría que dictamina, no efectúa en forma directa la totalidad del trabajo, y -- que es el único responsable del mismo ante terceros, es ne- cesario que se auxilie de la supervisión para asegurarse - que el examen se realizó de acuerdo con normas de auditoría.

5. La supervisión debe efectuarse en forma piramidal de acuerdo con los niveles jerárquicos que existan en la firma, y ejercerse en proporción inversa a la experiencia y capacitación profesional del auditor supervisado.
6. La supervisión debe aplicarse en tres etapas: planeación, ejecución y terminación del examen de estados financieros.
7. Como todo trabajo de auditoría es necesario dejar evidencia de la planeación y supervisión realizadas, como lo indica la norma de auditoría correspondiente; dicha evidencia debe quedar plasmada en cédulas de auditoría.
8. Considerando que la planeación y supervisión son dos elementos totalmente diferentes, el autor del presente seminario sugiere que las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo deban ordenarse de la siguiente manera:
 - Estudio y evaluación del sistema de control interno.
 - Planeación.
 - Obtención de evidencia competente y suficiente.
 - Supervisión.

BIBLIOGRAFIA

ADMINISTRACION DE EMPRESAS, TEORIA Y PRACTICA
Lic. Agustín Reyes Ponce.

AUDITORIA
E.L. Kohler.

DEBERES DE LOS CONTADORES JUNIOR Y SENIOR
Suplemento del Manual del Contador Público, I.M.C.P.

PROGRAMAS DE AUDITORIA
C.P. Francisco Javier Sánchez Alarcón.

AUDITORIA I
C.P. Israel Osorio Sánchez.

EL CONTROL INTERNO EN LOS NEGOCIOS
C.P. Joaquín Gómez Morfín.

EL ANALISIS FINANCIERO EN LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
C.P. César A. Marttelo D.

CODIGO DE ETICA PROFESIONAL
Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

EL PROCESO ADMINISTRATIVO
Lic. C.P. José Antonio Fernández Arena

MANUAL DEL CONTADOR PUBLICO
Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

TESIS:

PLANEACION Y SUPERVISION DEL TRABAJO DE AUDITORIA
Sergio Díaz Santos
Ricardo González Garrido
Oscar R. Guerra Van Rankin

**ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR CICLOS DE TRANSAC
CIONES PRACTICADO POR EL CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE.**
Reyna Leonor macotella Cruz
Carlos E. Brito.

OTROS:

CONTADURIA PUBLICA
Revista del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
(Varias)
APUNTES DE PLANEACION Y SUPERVISION
Despacho Castillo Miranda y Cfa., S.C.