



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**PLANEACION EN EL EXAMEN DE LOS
ESTADOS FINANCIEROS**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE :
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A
MARIA EVA TENORIO ALEMAN**

1983



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

PLANIFICACION EN EL EXAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA

P R E S E N T A

MARIA EVA TENORIO ALEMÁN

DIRECTOR DEL SEMINARIO

C. P. VÍCTOR MANUEL PANIAGUA BRAVO

1983

I N D I C E

PLANEACION EN EL EXAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

	<u>PAGINA</u>
PROLOGO	1
CAPITULO	
1 GENERALIDADES SOBRE AUDITORIA	
1.1 CONCEPTO	3
1.2 OBJETIVO	3
1.3 FUNDAMENTOS	4
2 SISTEMA DE CONTROL INTERNO	
2.1 CONCEPTO	13
2.2 OBJETIVOS	14
2.3 METODOS PARA SU ESTUDIO	16
3 PLANEACION	
3.1 INTRODUCCION	20
3.2 ESTUDIO PRELIMINAR	22
3.3 PLANEACION ADMINISTRATIVA DE LA AUDITORIA	30
3.4 ESTUDIO Y EVALUACION DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO	37
3.5 PROGRAMAS DE TRABAJO	55
4 EFECTOS DE LA PLANEACION EN LA TERMINACION DE LA AUDITORIA	
4.1 PROCEDIMIENTOS DE CIERRE	67
4.2 SUPERVISION	71
4.3 INFORME SOBRE EL EXAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS	76

BIBLIOGRAFIA

PROLOGO

En el transcurso de mi práctica profesional, he podido corroborar la importancia de la planeación del examen de los estados financieros, cuya aplicación integral reditúa en un adecuado control del trabajo a desarrollar y en la obtención de eficiencia y oportunidad.

El Licenciado en Contaduría lleva al cabo dicho examen, sujetándose a ciertas normas y procedimientos preestablecidos, los cuales se consideran como requisitos mínimos obligatorios y, además, aplicando sus conocimientos técnicos y su criterio.

Dentro de las normas relativas a la ejecución del trabajo, se encuentra la planeación. Para llevar al cabo ésta el Licenciado en Contaduría se auxilia de algunos elementos importantes, tales como: Visitas preliminares y estudio y evaluación del sistema de control interno, como base para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar, lo cual constituye en si el programa de trabajo. Asimismo, como complemento directo a la planeación, es necesario supervisar el trabajo, dejando evidencia de ello en las cédulas de auditoría.

En terminos generales, podría concluirse que la planeación es dinámica y culmina o debe terminar, hasta el momento en que el Licenciado en Contaduría esté preparando su informe sobre el examen de los estados financieros.

CAPITULO 1

GENERALIDADES SOBRE AUDITORIA

- 1.1 CONCEPTO**
- 1.2 OBJETIVOS**
- 1.3 FUNDAMENTOS**
 - 1.3.1 Código de ética**
 - 1.3.2 Normas**
 - 1.3.3 Pronunciamientos normativos**

1.1. CONCEPTO

Se han dado muchas definiciones de lo que es la auditoría de estados financieros, todas ellas coinciden en términos generales en conceptualizarla como el examen crítico que se hace de los libros y archivos contables, encaminado a emitir una opinión sobre la razonabilidad con que los estados financieros presentan la situación financiera, sus cambios y el resultado de operación mostrados en los estados financieros sujetos a revisión.

1.2. OBJETIVOS

El principal objetivo del examen de los estados financieros es obtener por medio de la aplicación de los procedimientos de auditoría suficientes elementos de juicio que le sirvan al auditor, de base para emitir su dictamen, el cual contendrá la opinión imparcial sobre la razonabilidad de las cifras contenidas en los estados financieros.

En el aspecto docente se menciona que el objetivo central del dictamen, es adicionar confiabilidad a la información financiera preparada por la administración de la entidad.

1.3 FUNDAMENTOS

1.3.1. Código de ética profesional

La necesidad de tener un código se origina en el requerimiento de regular la conducta y la práctica diaria. Puesto que todos los actos humanos están regidos por la moral, también las actividades profesionales deben regularse por reglas escritas de aplicación general.

En términos generales la ética puede definirse como la teoría o ciencia que estudia el comportamiento moral de los hombres en la sociedad.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. expidió un código de ética profesional, el cual no solo sirve de guía moral, sino también mediante él, la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad, de servirla con lealtad y diligencia.

Dicho código es aplicable a todo Contador Público por el hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o especialización.

El Contador Público al realizar una auditoría debe mantener una actitud independiente en lo que se refiere al desarrollo de su trabajo, con la finalidad de dictaminar en forma imparcial de acuerdo con el resultado de sus pruebas.

Se considera que el Contador Público no tiene independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones, cuando:

1. Sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la entidad o de algún director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración del propio cliente.

2. Sea, haya sido en el período contable que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encomendados a ser director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o de una entidad afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios. En el caso del comisario, se considera que subsiste la independencia e imparcialidad.
3. Tenga, haya tenido en el período contable que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna ingerencia o vinculación económica en la entidad, en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio.
4. Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la entidad que contrató sus servicios profesionales, y exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancias en las cuales su desenvolvimiento dependa del éxito de cualquier transacción.
5. Sea agente de bolsa de valores, en ejercicio.
6. Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga ingerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y decisiones sobre nombramientos de Contadores Públicos para prestar servicios a dependencias o empresas estatales.
7. Perciba de un sólo cliente, durante más de dos años consecutivos, más del 40% o una cantidad que aún siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida sustentar su independencia.

1.3.2 Normas

La comisión de normas y procedimientos de auditoría define a las normas de auditoría en la siguiente forma:

"Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado del mismo".

Dichas normas fueron establecidas con el fin de asegurar que el servicio que preste el Contador Público reúna un alto grado de calidad y profesionalismo; refiriéndose a la personalidad del auditor se clasifican como sigue:

1. Normas personales.

Las normas personales se refieren a las cualidades que el Contador Público debe tener para poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de su actividad.

Capacidad profesional (teórica y práctica)

El trabajo de auditoría cuya finalidad es la de emitir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñada por personas que teniendo título profesional, tengan experiencia proveniente de la práctica profesional.

Cuidado y diligencia profesionales

El auditor está obligado a ejercitar, cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen.

Independencia

Como se mencionó anteriormente el auditor debe mantener una actitud de independencia de criterio en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

2. Normas de ejecución del trabajo.

La propia naturaleza del trabajo de auditoría exige que además de que sea ejecutado con cuidado y diligencia, se lleve al cabo de acuerdo con ciertos elementos básicos indispensables derivados de las mismas normas de cuidado y diligencia, que vengán a asegurar su calidad profesional. Estos elementos básicos son las normas de ejecución del trabajo y son las siguientes:

Estudio y evaluación del sistema de control interno

El auditor debe efectuar un adecuado estudio y evaluación del sistema de control interno vigente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.

Planeación

Para que el trabajo del auditor sea realizado con éxito, es necesario que previamente a su ejecución sea planeado en cuanto a los procedimientos, extensión y oportunidad por lo que también será necesario predefinir las cédulas de auditoría, todo esto de acuerdo a las características especiales de cada entidad.

Obtención de evidencia competente y suficiente

Mediante los procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia competente y suficiente, en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

Supervisión

Por otra parte, el auditor al llevar al cabo su trabajo necesariamente tiene que distribuirlo entre sus ayudantes estableciendo siempre una supervisión adecuada que le permita dirigirlos y orientarlos en la ejecución del trabajo para cerciorarse de la efectividad con que lo realizan y la autenticidad de los resultados obtenidos.

3. Normas de información.

Estas normas se refieren al producto final del trabajo del auditor que es el dictamen, por medio del cual se pone en conocimiento de las personas interesadas, el resultado de dicho trabajo.

Debido a que el dictamen es la base para la toma de decisiones y considerando la importancia que tiene para el cliente y el público en general, se establecieron normas que regulan la calidad y los requisitos mínimos a reunir:

Aclaración de la relación de la información financiera y la expresión de opinión

Cuando el nombre de un Contador Público quede asociado con estados financieros o información financiera, debe expresar claramente la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y, en su caso, las salvedades que se deriven de ellas o las razones de importancia por las cuales expresa un dictamen negativo o no puede expresar una opinión profesional, a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

Bases de opinión sobre estados financieros

Al opinar sobre los estados financieros el auditor debe cerciorarse que:

Fueron preparados de conformidad con principios de contabilidad.

La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

En caso de excepciones a lo anterior, debe mencionarse claramente en que consistan las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

1.3.3 Pronunciamientos normativos

Para que el auditor se encuentre en condiciones de emitir su opinión en forma objetiva y profesional, debe reunir elementos de juicio 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 utilizados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros, dichos hechos y fenómenos.
3. Que los estados financieros estén de acuerdo con principios de contabilidad.

Para la obtención de suficientes elementos de juicio deben aplicarse procedimientos de auditoría de acuerdo a las circunstancias específicas del trabajo, con la oportunidad y alcance que juzgue necesarios en cada caso.

A los procedimientos de auditoría se les define como: el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen.

Las técnicas de investigación son:

Estudio general. Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la entidad, de sus estados financieros y de las partes importantes significativas o extraordinarias.

- Análisis.** Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.
- Inspección.** Examen físico de bienes materiales o de documentos, con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad, o, presentada en los estados financieros.
- Confirmación.** Obtención de una comunicación escrita de un tercero, que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por tanto, de informar de una manera válida sobre ella.
- Investigación.** Obtención de información, datos y comentarios del personal de la entidad.
- Declaración.** Manifestación por escrito (con la firma de los interesados) del resultado de las investigaciones realizadas con personal de la entidad.
- Certificación.** Obtención de documentación en la que se asegure la verdad de un hecho, legalizado -por lo general- con la firma de una autoridad.
- Observación.** Presencia física de como se realizan ciertas operaciones o hechos.
- Cálculo.** Verificación aritmética de algunas partidas.

CAPITULO 2

SISTEMA DE CONTROL INTERNO

2.1 CONCEPTO

2.2 OBJETIVOS

2.3 METODOS PARA SU ESTUDIO

2.1 CONCEPTO DE CONTROL INTERNO

La comisión de normas y procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. define al sistema de control interno de la siguiente manera: "El control interno comprende un plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para lograr la adhesión a las políticas prescritas por la administración -salvaguardar sus activos- obtener información financiera veraz y promover eficiencia operacional".

2.2. OBJETIVOS

La información recurrente, completa y oportuna es básica para el desarrollo del negocio, pues en ella descansan todas las decisiones que deben tomarse y los programas que han de normar las actividades futuras.

Sin control interno apropiado no siempre es posible contar con información adecuada y oportuna y, muchas ocasiones la carencia del mismo impide asegurar su veracidad. Como se mencionó anteriormente la segunda de las normas relativas a la ejecución del trabajo es el estudio y evaluación del sistema de control interno, por lo que es necesario que el auditor efectúe dicho estudio, el cual le servirá de base para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.

Los objetivos del control interno son:

1. Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas prescritas por la administración de la entidad.
2. Protección de los activos de la misma.
3. Obtención de la información financiera veraz.
4. Promoción y logro de eficiencia de operación.

Al cumplimiento del segundo y tercero se les conoce como control interno contable, el cual comprende el plan de organización, los procedimientos y registros referentes a la protección de los activos y la confiabilidad de los registros financieros. Por lo que están diseñados para suministrar seguridad razonable de que:

- Las operaciones se realizan de acuerdo con autorizaciones generales o específicas de la administración.

- Las operaciones se registran de conformidad con principios de contabilidad, manteniendo controles relacionados con la custodia de los activos.
- El acceso a los activos sólo se permite de acuerdo con autorización de la administración.
- Los datos relativos a la custodia de los activos son comparados con los activos existentes durante intervalos razonables y, en caso de que haya diferencias, se efectúan las aclaraciones necesarias.

A los otros dos objetivos citados se les reconoce como control interno administrativo, el cual comprende el plan de organización, los métodos y procedimientos que están relacionados directamente con la adhesión a las políticas gerenciales y la eficiencia de las operaciones que, por lo general, tienen que ver directamente con los registros financieros.

Normalmente incluyen controles tales como análisis estadísticos, estudio de tiempos y movimientos, programas de capacitación y adiestramiento del personal y controles de calidad.

2.3. METODOS PARA SU ESTUDIO

Existen tres métodos principales para estudiar y evaluar el sistema de control interno.

Descriptivo

Cuestionarios

Gráfico

Método descriptivo. Es aquel por medio del cual se incluyen en las cédulas de auditoría las diversas características del control interno, clasificadas por actividades, departamentos, personal o registro de contabilidad que intervienen en el sistema.

Es utilizado generalmente en entidades pequeñas o aquéllas en las que el sistema de control interno es deficiente y en auditorías iniciales.

Con este método se descubren fraudes o irregularidades en la entidad, si es que los hubiera.

Se aplica en la auditoría administrativa y operacional.

Las principales ventajas de este método son:

- Facilidad para determinar si al obtener información no faltó algo importante o por lo menos juzgar si se consideró lo necesario.
- Sirve de evidencia detallada del estudio del sistema de control interno.
- Cumple con un programa de trabajo estándar.

Algunas de las desventajas son las siguientes:

- Puede darse mayor énfasis del necesario.
- Está sujeto a correcciones y adaptaciones recurrentes.
- Debe tenerse una habilidad especial para lograr una redacción clara.
- Es poco objetivo, ya que cuando el usuario desea conocer alguna operación específica, necesita leer toda la descripción para localizarla.

Método de cuestionarios. Este método se plantea por medio de preguntas, que usualmente constituyen los aspectos básicos del sistema de control interno.

Los temas se desarrollan anticipadamente al través de preguntas, las que posteriormente son contestadas en las oficinas por personal de la entidad.

Se aplica en la auditoría externa.

Es utilizado generalmente en auditorías subsiguientes a la primera intervención del auditor y adaptable a cualquier tipo de entidad.

Entre las ventajas de los cuestionarios, están las siguientes:

- Es una lista de preguntas que pudiera indicar si se omitió algo.
- Constituye la evidencia de que efectivamente se examinó el sistema de control interno.
- Facilita la supervisión del trabajo desarrollado.
- Puede establecerse como método uniforme que facilitará subsiguientes trabajos.

^{de} Las ventajas se citan a continuación:

- Por ser tan rígido, en la mayoría de los casos, puede ser inaplicable en negocios especializados.
- Pudiera originar automatización del personal, si no es aplicado por auditores experimentados.
- Es poco aplicable en entidades pequeñas.

Método gráfico. Consiste en presentar objetivamente la organización del cliente y los procedimientos que tiene en vigor en sus diversos departamentos o actividades, al través de organigramas y flujogramas.

Se aplica generalmente en la auditoría administrativa y operacional.

Algunas ventajas de los diagramas son:

- Proporciona suficiente información sobre el sistema evidenciando que se ha examinado.
- Requieren menos tiempo para entenderlos que las descripciones narrativas.
- Son más fáciles de actualizar por cambios en los sistemas.
- Representan objetivamente el flujo de las transacciones.

El auditor, con base a su criterio, debe elegir el método a seguir para obtener los mejores resultados del examen del sistema de control interno y dejar evidencia en cédulas de auditoría.

CAPITULO 3

PLANEACION

- 3.1 INTRODUCCION**
- 3.2 ESTUDIO PRELIMINAR**
- 3.3 PLANEACION ADMINISTRATIVA DE LA AUDITORIA**
- 3.4 ESTUDIO Y EVALUACION DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO**
- 3.5 PROGRAMAS DE TRABAJO**

3.1 INTRODUCCION

El examen de los estados financieros al igual que otras actividades profesionales, requiere de una planeación adecuada para poder alcanzar sus objetivos eficientemente.

La planeación implica prever los procedimientos de auditoría a aplicar, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo.

Para planear adecuadamente su trabajo el auditor debe conocer:

- Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto a realizar.
- Las características particulares de la entidad.

Objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto:

La planeación de la auditoría puede verse afectada dependiendo del fin específico del trabajo a realizar; por ejemplo, la adquisición de una entidad, la solicitud de un crédito bancario, etc.

Características particulares de la entidad:

El auditor debe conocer las características particulares de la entidad, para determinar la naturaleza, el alcance y la extensión que le dará a sus pruebas de auditoría.

Dichas características se clasifican en:

Operativas

Jurídicas

Sistemas de control interno existentes

- Operativas.** Dentro de estas se encuentran las siguientes:
- Normales.** Constituyen el objetivo directo de la entidad tales como:
- Productivas.** Encaminadas al desarrollo de la función principal de la entidad.
- Comerciales** Estudian las políticas que sigue la entidad para determinar si son las adecuadas, o bien si las utilizadas se ajustan a las fijadas previamente.
- Financieras.** Indican las políticas monetarias de la entidad, como son otorgamiento de créditos, obtención de préstamos a corto y largo plazo, descuentos, etc.
- Marginales.** Se presentan en forma repetitiva pero no constituyen parte del objetivo principal de la entidad.
- Extraordinarias.** No se presentan en forma repetitiva y pueden o no formar parte del objetivo principal de la entidad.
- Jurídicas.** Se refieren a los elementos legales que conforman la personalidad de la entidad, teniendo entre las principales:
- Forma de constitución legal, ya sea personal física o moral.
 - Relación con el Estado, (entidad privada, de participación estatal, descentralizada, etc.)
 - Régimen de propiedad. Libre disposición que tenga de sus propiedades o los gravámenes que existan sobre ellas, elementos de orden contractual tales como; uso de patentes y marcas, regalías, intereses, etc.

3.2 ESTUDIO PRELIMINAR

La información para planear adecuadamente el trabajo de auditoría, se obtiene de acuerdo con la naturaleza y las condiciones particulares de la entidad dentro de las cuales destacan las siguientes:

- **Entrevistas previas con el cliente**

Es recomendable que el auditor elabore previamente una lista de los asuntos que va a tratar con el cliente, tales como: objetivo, condiciones y limitaciones del trabajo, el tiempo a emplear, los honorarios y los gastos, la coordinación del trabajo de auditoría con el personal del cliente.

Además debe definir a quién dirigir y entregar el dictamen.

- **Visitas a las instalaciones y observaciones de las operaciones para conocer las características operativas de la entidad y el sistema de control interno.**
- **Entrevistas con el personal ejecutivo para obtener información sobre las políticas generales de la entidad, tanto relativas a la producción como al aspecto comercial y financiero y, las referentes a los criterios de contabilización.**
- **Estudio de los documentos que se relacionan con la situación jurídica de la entidad.**
- **Estudio de los estados financieros para obtener información básica sobre el volumen y la naturaleza de las operaciones de la entidad.**
- **Revisión de informes y cédulas de auditorías anteriores, para aprovechar la experiencia acumulada.**
- **Estudio y evaluación preliminar del sistema de control interno de la entidad.**

Una vez obtenida la información antes mencionada, el Contador Público debe confirmar con su cliente -por escrito- las bases del trabajo a realizar, recibiendo la firma de conformidad del mismo (esto se denomina comúnmente como carta-convenio).

Dicha carta debe contener la información necesaria que satisfaga los requerimientos del cliente, acorde con el servicio que prestará el auditor, así como los emolumentos que percibirá por dicho servicio.

Dicha información es la siguiente:

- Servicios de auditoría a proporcionar.
- Informes a presentar.
- Época de prestación de servicios profesionales.
- Cooperación deseada.
- Honorarios profesionales.

Esta mención es enunciativa y dependerá del servicio que solicite el cliente al auditor.

A continuación se muestra un ejemplo.

Sr. Alberto Mejía
Director General

Estrella, S. A.
México, D. F.

Estimado Sr. Mejía:

Ratificando los términos de entrevistas previas, confirmamos el propósito de nuestra contratación: examinar los estados financieros de la Compañía por el año que terminará _____ y evaluar la razonabilidad de la presentación de los mismos, de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

Nuestro examen será efectuado de acuerdo con las normas de auditoría, e incluirá una revisión del sistema de control interno y aquellas pruebas de los registros contables que consideremos necesarios en las circunstancias. Consecuentemente, no incluirá una auditoría detallada de las operaciones al grado que sería necesario si tuviera por objeto localizar fraudes u otras irregularidades, en caso de que existan, aunque su descubrimiento es posible.

Quisiéramos dirigir su atención al hecho de que la Gerencia de la Compañía tiene la responsabilidad del registro de las operaciones en los libros, de la protección de los activos y la correcta emisión de los estados financieros.

Dichos estados financieros son declaraciones de la Gerencia de la Compañía.

Nuestra opinión sobre el examen de los estados financieros de la Compañía será con base en los hechos y circunstancias a la fecha de nuestro informe. Si fuese necesario incluir salvedades explicaremos las razones de las mismas.

Los informes que les presentaremos a la conclusión de nuestro trabajo, serían los siguientes:

1. Informe sobre el examen de los estados financieros.
2. Carta de recomendaciones que incluirá comentarios sobre las deficiencias que observamos en el control interno de la entidad, así como las correspondientes sugerencias.

La duración aproximada de nuestra revisión y que hemos previsto de común acuerdo con la Gerencia de Finanzas, será de cuatro semanas, iniciando _____ y concluyendo alrededor de _____.

Les sugerimos que, en caso de que existieran cambios en cuanto a las fechas mencionadas, nos sean comunicadas de inmediato, para coordinarnos conjuntamente según proceda.

Para llevar al cabo la auditoría solicitaremos la colaboración del personal administrativo de la entidad para que se nos prepare y/o proporcione ciertas cédulas de auditoría y algunos análisis y relaciones de diversas cuentas, necesarios para llevar al cabo nuestro trabajo. La terminación oportuna del trabajo anterior facilitará a su vez la conclusión de nuestro examen dentro del tiempo que hemos estimado en coordinación con la Gerencia de Finanzas. La colaboración que requerimos por parte del personal de la compañía, la detallamos en el anexo 1 a la presente.

Nuestros honorarios por el trabajo anteriormente señalado, lo hemos estimado en \$ _____ más \$ _____ correspondientes a la preparación del informe sobre el examen de los estados financieros para la Dirección General de Fiscalización. El importe total de \$ _____ nos podrá ser liquidado en cinco pagos mensuales de \$ _____ cada uno, a partir de _____.

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

El importe de honorarios fue determinado con base a nuestras cuotas vigentes a la fecha, calculados con base a la situación actual por la que atraviesa el país, si la situación actual económica en un futuro se agravara, nos veríamos en la necesidad de comentar con ustedes lo que proceda, para llegar a un acuerdo respecto al ajuste que debe hacerse a los honorarios arriba señalados.

Si lo anterior merece su aprobación, solicitamos que nos lo haga saber firmando la copia adjunta.

Agradecemos la oportunidad que se nos brinda para atenderlos y quedamos a sus apreciables órdenes.

México, D. F., a de de 19

Atentamente

C. P. Adolfo Viregas

ESTRELLA, S. A.

RELACION DE CEDULAS DE AUDITORIA QUE SE REQUIEREN PARA EFECTOS DEL EXAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

1. Balanza de comprobación al _____ (incluye estados financieros y anexos correspondientes).
2. Mecanografía de algunas muestras escogidas para circularizar, como sigue:
 - Bancos
 - Abogados
 - Compañías de seguros y fianzas
 - Cuentas por cobrar a clientes y otros deudores
 - Proveedores
 - Acreedores

(Las muestras serán escogidas durante la toma física de los inventarios y en esa ocasión les serán entregados los formatos respectivos).
3. Preparación de conciliaciones bancarias.
4. Integración del rubro inmuebles, maquinaria y equipos a costo histórico y análisis de los activos revaluados. Asimismo debe incluirse análisis y bajas. También el cálculo global anual de la depreciación.

5. Inventarios físicos valuados y conciliados con libros. Integrando el ajuste final de las existencias físicas en comparación con los registros contables.
6. Análisis de los gastos de instalación y de mejoras en locales arrendados, indicando adiciones y bajas del período, así como el cálculo global de la amortización del año.
7. Conciliaciones de operaciones con compañías afiliadas adjuntando los estados de cuenta respectivos.
8. Preparación del listado de cuentas por cobrar por antigüedad de saldos, indicando los adeudos que tengan problemas de cobrabilidad, determinando el total de adeudos que integran la estimación para cuentas de cobro dudoso.
9. Preparación del resumen de inventarios obsoletos, deteriorados o de lento movimiento y valuación de la suficiencia de la estimación para obsolescencia de inventarios.
10. Integración de seguros y fianzas pagados por anticipado.
11. Integración de impuestos por pagar.
12. Preparación del listado de pagos posteriores.
13. Conciliación y análisis global de ingresos según registros contables, contra los ingresos declarados para efectos del I.V.A.

14. comparación del porcentaje de costo sobre ventas. Estado de costo de producción y ventas. Análisis y comportamiento de variaciones en compras y salarios directos.
15. Integración de las diferentes cuentas de gastos por subcuentas.
16. Elaboración de las pruebas globales siguientes:
 - Sueldos y salarios pagados y declarados para efectos del ISPT.
 - Sueldos y salarios pagados y declarados para efectos del I.V.
 - Sueldos y salarios pagados y declarados para efectos del INCORUIT.
 - Cuotas pagadas al INSS.

3.3 PLANIFICACION ADMINISTRATIVA DE LA AUDITORIA

Al principio del período contable del despacho (normalmente en mayo, junio o julio) la administración de la firma elabora un presupuesto que comprende entre otros los trabajos a desarrollar, el personal requerido en sus distintos niveles técnicos y los ingresos y gastos del período presupuestado.

Este presupuesto de personal requerido se compara con la plantilla vigente y se determinan las necesidades de personal para cumplir con dicho presupuesto.

En su caso al departamento de personal le dan instrucciones para reclutar al personal que va a cubrir las plazas faltantes. Este departamento se encarga de allegarse personal de distintas formas, como puede ser:

- Por medio del personal del despacho.
- Por las bolsas de trabajo de las distintas universidades.
- Las bolsas de trabajo especializadas en la Contaduría Pública.
- En anuncios de periódicos.

Al presentarse los aspirantes llenan una solicitud, proporcionada por el departamento de personal, y posteriormente se les da a resolver un examen psicométrico y otro de conocimientos técnicos, resuelto el examen se les da una cita posterior, para conocer los resultados de dichos exámenes.

Los aspirantes que hayan obtenido resultados satisfactorios se entrevistan con el socio de auditoría encargado de la contratación del personal.

En dicha entrevista se comenta el resultado de su examen, se evalúa su experiencia y de acuerdo a ésta se le informa al nivel al que se contrataría, además se le da a conocer el sueldo y otras prestaciones que otorgue el despacho.

Habiendo quedado de acuerdo ambas partes se le envía al departamento de personal para que se le informe qué documentos personales requiere y se elabore el contrato respectivo.

El departamento de personal informa al encargado de programación el día de ingreso del nuevo elemento y el nivel técnico asignado.

Por otro lado, un despacho puede estar administrado en forma general o bien por grupos.

Cuando está administrado en forma general existe un encargado de programación del personal y cuando es por grupos, cada uno de éstos tiene su encargado de programación, pudiendo existir en éste último caso, un coordinador de grupos.

Los socios encargados de auditoría o bien los gerentes y/o supervisores, de acuerdo al estudio preliminar realizado con anterioridad, determinan el trabajo a desarrollar y las fechas probables en que van a realizarse, para lo cual tuvieron que considerar los recursos humanos con que cuenta el despacho y las necesidades del cliente, consolidando los intereses involucrados de los mismos.

De acuerdo con los trabajos y fechas que le reportan al encargado de programación éste asignará al personal a cada trabajo, cubriendo con el personal de nuevo ingreso las necesidades previstas anteriormente.

El encargado de auditoría debe llevar un control del tiempo incurrido por el personal durante el desarrollo del trabajo, con el fin de tener elementos para la facturación y, en su caso, analizar las desviaciones al presupuesto en cada rubro, informando de esta situación al supervisor, para prever un posible atraso en la terminación del trabajo,

notificándole al cliente esta situación y de ser posible tomar las medidas correctivas necesarias.

Quincenalmente (o mensualmente) cada persona debe elaborar un reporte de tiempos, en donde se indica la razón social del cliente, clase de trabajo, tiempo trabajado, ausencias, vacaciones, etc. Este reporte se le entrega al encargado de programación; posteriormente esta persona turna dichos reportes al departamento de contabilidad, para que conjuntamente con el departamento de personal elabore la nómina. Además el departamento de contabilidad cuantifica los reportes y los carga al cliente respectivo.

Una vez terminado el trabajo, cada persona debe ser evaluada por su inmediato superior.

Al cierre del período se estudian las evaluaciones del personal, para promover a aquellas personas que tuvieron buena actuación y tomar las medidas necesarias sobre aquellas personas que sean negativas para el despacho.

3.4 ESTUDIO Y EVALUACION DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

La responsabilidad del auditor al efectuar el estudio del sistema de control interno, se refiere al análisis y comprensión del plan de organización y de los métodos y registros que producen la información financiera a dictaminar.

El estudio del sistema de control interno que debe realizar el Contador Público como base para su posterior evaluación incluye, además del conocimiento y comprensión de los procedimientos y métodos establecidos, un grado razonable de seguridad de que éstos están siendo utilizados y de que están operando en la forma en que está planeado. Estas dos fases del estudio del control interno se refieren a la revisión del sistema y a las pruebas de cumplimiento.

Pruebas de cumplimiento. Son aquéllas que proporcionan al auditor seguridad razonable de que los procedimientos contables de control están siendo aplicados como está previsto.

Existen dos tipos de pruebas:

- De transacciones.
- De observación.

De transacciones. Son aquéllas en las cuales los registros detallados se examinan, (pólizas, documentos de venta, etc.).

De observación. Son aquéllas en las que el auditor observa la realización de un control en el momento en que se realiza. Por ejemplo, la segregación de funciones.

Pruebas sustantivas. Son pruebas que proporcionan evidencia sobre la corrección y validez del tratamiento contable de transacciones y saldos o, inversamente de errores o irregularidades; básicamente implican la revisión de razones y tendencias significativas, así como los resultados de investigar fluctuaciones cambios importantes o asuntos sospechosos.

Revisión del sistema. La revisión del sistema es básicamente un proceso de obtención de información acerca de la organización y los procedimientos establecidos.

Generalmente se satisface mediante entrevistas con personal de la entidad, así como el examen de manuales de procedimientos, descripciones de puestos, gráficas de flujo, etc. Con el fin de tener una certeza razonable de la adecuada comprensión de la información obtenida, es recomendable hacer el seguimiento uno o varios de los diferentes tipos de operaciones que realiza la entidad, observando su flujo al través del sistema.

En ésta etapa, una vez examinado y comprendido el sistema, generalmente se está en posibilidad de emitir una evaluación preliminar, obteniendo un resultado satisfactorio de las pruebas de cumplimiento.

Como se mencionó en el capítulo 2 los métodos para evaluar el sistema de control interno, son: Descriptivo, Cuestionarios y Gráfico.

Una vez que se ha determinado cuál de los métodos anteriores va a utilizarse, se procederá a evaluar los controles internos. La razón por la que se evalúan los controles es para determinar su confiabilidad aparente para prevenir o determinar y corregir errores potenciales. Esto permitirá determinar el grado de confiabilidad en los controles.

Un control preventivo tiene por objeto evitar que se cometan errores, siendo útiles si operan en forma efectiva debido a que evitan el costo de corregir errores.

Incluirán la división de funciones dentro de un sistema de contabilidad, tales como la segregación de funciones de custodia, de autorización y de ejecución. Asimismo, formarán parte del procesamiento de datos para asegurar que la información que entra al sistema sea válida, completa y correcta, además que se procese apropiadamente.

Un control tiene como finalidad descubrir errores que han ocurrido y para asegurar que se corrijan oportunamente. Aún cuando éstos representan un costo adicional, debido a que las transacciones ya han sido procesadas cuando el control se ejecuta, no obstante son útiles, ya que proporcionan una medida de confiabilidad en los controles preventivos. Sin embargo, es muy importante el hecho de que tales controles son necesarios, ya que ciertos errores no puede ser controlados en forma preventiva desde el punto de vista costo-beneficio.

Los controles son verificados al determinar la confiabilidad de los controles preventivos, y normalmente se ejercen sobre la información producida por el sistema de contabilidad.

Algunos ejemplos de controles serán la investigación de las cuentas por cobrar vencidas y de las variaciones de costos, la conciliación de las cuentas bancarias, etc.

Los objetivos contables puede agruparse en:

- Controles que aseguran la integridad, es decir, que las transacciones sean válidas, se registren y que exista evidencia suficiente para soportar el enfoque de auditoría.
- Controles que aseguran la exactitud, es decir, que las transacciones se valúen, clasifiquen y registren apropiadamente en el período correcto.

Consecuentemente, la evaluación de la confiabilidad de los controles que aseguren la integridad constituye la evaluación mínima de los mismos. Si se planea confiar en el control con respecto a errores potenciales

que se refieren a la exactitud y a la autorización, se necesita ampliar el estudio para identificar y evaluar los controles o, determinar y corregir dichos errores potenciales. Independientemente del alcance que se le dé a la evaluación del sistema de control interno, se requerirá un conocimiento completo del sistema del cliente.

Debe hacerse hincapié en que la evaluación de los controles servirá como antecedente para determinar la confiabilidad de la información contable procesada por los sistemas, asimismo será necesario probar la eficacia de los controles, a fin de determinar si de hecho éstos han estado funcionando durante el período como debieran de estar operando.

Los pasos a seguir para la evaluación del control interno son los siguientes:

- Identificar los errores potenciales que podrían ocurrir en las transacciones que se están procesando.
- Analizar las descripciones de los sistemas, para identificar los controles que debieran prevenir, o determinar y corregir tales errores.
- Evaluar la confiabilidad aparente de los controles para la prevención o, determinación y corrección oportuna de los errores potenciales.
- Identificar los errores potenciales que no se controlan adecuadamente.

El primer punto en el proceso de evaluación es identificar los errores potenciales que puedan ocurrir en el proceso de transacción, en cada sistema. Los errores potenciales más comunes son:

Transacciones:

1. Registradas que no son válidas.
2. No registradas.
3. No autorizadas apropiadamente.
4. Clasificadas incorrectamente.
5. Registradas en el período incorrecto.
6. Valuadas inadecuadamente
7. Asentadas y/o resumidas en forma incorrecta.

Una vez que se hayan identificado los errores potenciales, debe considerarse si la descripción de los sistemas indica que existen controles que debieran prevenir o, determinar y corregir, tales errores.

Es posible evaluar la probabilidad de que ocurran errores potenciales y no sean prevenidos o determinados por los controles (y por tanto permanescan sin corregirse), la evaluación sólo puede hacerse en términos de la confiabilidad aparente de los controles para finalizar la evaluación y permitir la determinación de la probabilidad de que haya un margen de errores en los estados financieros. Es conveniente expresar el grado de la confiabilidad aparente de los controles como sigue:

- **Alta**

Cuando los controles internos son aparentemente confiables y no se espera que subsistan errores en los registros de las transacciones.

- **Baja**
Cuando los controles internos son aparentemente no confiables y se esperan muchos errores.
- **Moderada**
Cuando los controles internos son aparentemente confiables, aún cuando se esperan algunos errores, se considera que no originan un error importante en los estados financieros.

La evaluación anterior se utilizará como base para planear el enfoque de auditoría. Es importante recordar que esta evaluación se hace para cada tipo de error potencial, por lo que es posible tener:

- Una mezcla de evaluaciones dentro de cualquier sistema.
- Controles que son superfluos, y aún cuando se identifican e incluyen en la evaluación, no es necesario darles mayor consideración para efectos de auditoría.

Puede parecer que cierto tipo de errores no son controlados al seguirlos al través de las descripciones de los sistemas, o puede haber algunos controles que se consideren inadecuados para efectos de confiar en ellos. El que exista una ausencia de controles específicos no significa que realmente estén ocurriendo errores; expresa que hay evidencia disponible sobre los controles para soportar el argumento de que la información es confiable. En tales circunstancias, la información misma, ya sea examinando con detalle las transacciones para determinar errores monetarios mediante pruebas de saldos.

La evaluación incorrecta del control interno podría implicar diseñar un enfoque de auditoría inapropiado, que originaría se efectuara significativamente más trabajo del necesario. Esto se debe a que:

- Si se evalúa que el control interno es bueno, cuando de hecho es malo, es probable que se pierda tiempo en diseñar y efectuar pruebas de los controles que en última instancia demostrarán no ser satisfactorios.
- Si se valía que el control interno es malo, cuando de hecho es bueno, se optaría por ampliar las pruebas sustantivas, siendo que el probar los controles podría haber sido un enfoque más eficiente.

El anterior proceso de evaluación se aplica por igual a los controles internos en los sistemas manuales, mecánicos y computarizados.

Por lo general, mientras más controles hay en un sistema, menor es la oportunidad de que ocurran errores y de que permanezcan sin determinarse; sin embargo, la relación entre los controles preventivos es importante. La ausencia de los controles es una deficiencia inherente, independientemente de qué tan sólidos sean los controles preventivos. Por otra parte, un sistema que descansa totalmente en los controles exige demasiado de la efectividad de tales controles y puede también originar el problema de transacciones no registradas, debido a que los controles preventivos son, con frecuencia, el único medio de asegurar que todas las transacciones han sido registradas.

Lo ideal, por tanto, sería que un sistema contenga una mezcla de controles preventivos.

A continuación se presentan algunos de los principales tipos de errores en el ciclo de ventas -cuentas por cobrar, - entradas de efectivo.

EJEMPLOS DE ERRORES POTENCIALES Y CONTROLES RELATIVOS**VENTAS-CUENTA POR COBRAR-ENTRADAS DE EFECTIVO****ERRORES POTENCIALES**

1. Entradas en efectivo registradas pero no depositadas.

2. Entradas en efectivo no registradas o no depositadas.

CONTROLES PREVENTIVOS

1. Las funciones de la caja se encuentran segregadas de las del registro de las cuentas por cobrar.
 - al abrirse la correspondencia, los cheques se cancelan con un sello de "solo para depósito"
 - los ingresos recibidos por correo, por ventas de mostrador y por agentes foráneos, se entregan directamente al cajero, listados individualmente, y se determinan inmediatamente las cifras de control.
 - los depósitos se verifican en forma independiente y los ingresos se depositan de inmediato.
 - control sobre las cuentas de depósito de las sucursales.
 - antes de depositarse los cheques postdatados, se listan y se controlan.
2. Los estados de cuenta mensuales se verifican y se envían por correo, por personas independientes los empleados de cuentas por cobrar.

CONTROLES

- 1) Conciliaciones bancarias periódicas.
 - Revisión independiente de las conciliaciones bancarias.
- 2) Revisión periódica de la relación de cuentas por cobrar por antigüedad de saldos.

EJEMPLOS DE ERRORES POTENCIALES Y CONTROLES RELATIVOS (Continúa)

ERRORES POTENCIALES

CONTROLES PREVENTIVOS

CONTROLES

- La función de ingresos en efectivo se encuentra segregada de la de cuentas por cobrar
- control sobre los ingresos en efectivo por correo, ventas al contado, cobros efectuados por los choferes, ventas - C.O.D. etcétera
- recibos prenumerados
- control sobre los desembolsos efectuados con los ingresos en efectivo
- los ingresos diversos se controlan apropiadamente al través de cuentas por cobrar.

- el seguimiento de las cuentas por cobrar vencidas lo efectúa una persona independiente de la función de cuentas por cobrar
- seguimiento independiente de las preguntas hechas por los clientes
- seguimiento independiente de la secuencia numérica de los recibos; y éstos se verifican contra los ingresos registrados
- seguimiento a las cuentas por cobrar a deudores diversos.

3) Ingresos en efectivo depositados pero no registrados.

3. Se determinan las cifras de control para los ingresos y son la fuente de registro al libro de ingresos.

3. Conciliaciones bancarias periódicas.
- revisión independiente de las conciliaciones bancarias
 - revisión periódica de la relación de cuentas por cobrar por antigüedad de saldos
 - seguimiento independiente de las cuentas vencidas
 - seguimiento independiente de las preguntas hechas por los clientes.

EJEMPLOS DE ERRORES POTENCIALES Y CONTROLES RELATIVOS (Continúa)

ERRORES POTENCIALES	CONTROLES PREVENTIVOS	CONTROLES
4) Ingresos en efectivo registrados pero con importe incorrecto.	4) El importe de los ingresos en efectivo se verifica en forma independiente y se identifica en la fuente de registros.	4) El total de los ingresos en efectivo se concilia contra el de los asientos individuales - conciliaciones bancarias periódicas - seguimiento independiente de las cuentas vencidas - seguimiento independiente de las preguntas hechas por los clientes.
5) Ingresos en efectivo acreditados a una cuenta indebida.	5) Revisión de la codificación de las cuentas de ingresos en efectivo antes de registrarlos.	5) Seguimiento independiente de las cuentas vencidas y de los saldos de acredores - seguimiento independiente de las preguntas hechas por los clientes.
6) Ingresos en efectivo registrados en el período incorrecto.	6) Sello fechador en todos los ingresos en efectivo y los resúmenes diarios establecidos. - establecimiento de procedimientos para el corte de la documentación.	6) Conciliaciones bancarias periódicas - seguimiento independiente de las preguntas hechas por los clientes - análisis de las variaciones en los flujos de efectivo, con respecto a los pronósticos - revisión y conciliación independiente de las cuentas control de cuentas por cobrar

EJEMPLOS DE ERRORES POTENCIALES Y CONTROLES RELATIVOS (Continúa)

ERRORES POTENCIALES	CONTROLES PREVENTIVOS	CONTROLES
7) Ventas registradas pero mercancías no embarcadas.	7) Control sobre el acceso al área de embarque <ul style="list-style-type: none"> - la función de embarque se encuentra segregada de la facturación - las facturas de venta se cotejan contra los documentos de embarque - control sobre los pedidos pendientes y los <u>embarques</u> parciales. 	7) Revisión y seguimiento independiente de las facturas de venta no cotejadas <ul style="list-style-type: none"> - investigación de las cuentas por cobrar no vencidas - preparación y revisión rutinarias de reportes de embarque
8) Mercancías embarcadas pero no facturadas.	8) Control sobre el acceso a las áreas de embarque <ul style="list-style-type: none"> - la función de embarque se encuentra segregada de la facturación - pedidos de venta/documentos de embarque prenumerados - los documentos de <u>embarque</u> se cotejan contra las facturas de venta - control sobre las ventas no rutinarias (tales como venta de desperdicio, a consignación, a empleados, etc.); embarques directos del proveedor al cliente; pedidos pendientes; embarques parciales, etcétera. 	8) Seguimiento independiente de la secuencia numérica de los pedidos de venta/documentos de embarque <ul style="list-style-type: none"> - revisión y seguimiento independiente de los documentos de embarque no cotejados - preparación y revisión rutinarias de reportes de embarque y comparación contra los registros de ventas.

EJEMPLOS DE ERRORES POTENCIALES Y CONTROLES RELATIVOS (Continúa)

ERRORES POTENCIALES

CONTROLES PREVENTIVOS

CONTROLES

- | | | |
|---|--|--|
| 9) Ventas facturadas pero no registradas. | 9) La función de facturación se encuentra segregada de las cuentas por cobrar <ul style="list-style-type: none"> - facturas de venta prenumeradas - los números de los documentos de embarque/pedidos de venta se cotejan contra las facturas de venta y los registros de cuentas por cobrar - el total facturado se pasa directamente a la fuente de registro, al libro mayor diariamente. | 9) Seguimiento independiente de la secuencia numérica de las facturas de venta <ul style="list-style-type: none"> - revisión y seguimiento independientes de los números de los documentos de embarque/pedidos de venta no cobrados - el total facturado se concilia en forma independiente contra el total de cuentas por cobrar registradas (diariamente). |
| 10) Ventas registradas por un importe incorrecto. | 10) Lista de precios estándar; aprobación de las excepciones <ul style="list-style-type: none"> - descuentos estándar; aprobación de las excepciones. | 10) Verificación independiente de los precios, cantidades, extensiones, descuentos, impuesto al valor agregado, fletes, etc. <ul style="list-style-type: none"> - investigación de las cuentas por cobrar vencidas, o de los saldos acreedores, seguimiento de las reclamaciones de los clientes. |

EJEMPLOS DE ERRORES POTENCIALES Y CONTROLES RELATIVOS (Continúa)

ERRORES POTENCIALES	CONTROLES PREVENTIVOS	CONTROLES
11) Ventas facturadas pero costeadas incorrectamente.	11) Costos estándar; aprobación de las excepciones y los cambios.	11) Conciliación periódica entre el inventario real y los registros de inventarios perpetuos; investigación de las diferencias - preparación y revisión de los análisis periódicos de la utilidad bruta por líneas productos.
12) Mercancías embarcadas a un cliente riesgoso.	12) La función de embarque se encuentra segregada de la facturación/departamento de crédito - establecimiento de límites de crédito - verificación del crédito antes de aceptar los pedidos - revisión periódica de los límites de crédito, comportamiento de los pagos, etcétera.	12) Investigación de las cuentas por cobrar vendidas.
13) Ventas clasificadas incorrectamente.	13) Catálogo de cuentas detallado - revisión independiente de la codificación antes de su registro - establecimiento de fechas de corte.	13) Conciliación entre las cuentas de ventas y los análisis de ventas independientes. - análisis de las variaciones.

EJEMPLOS DE ERRORES POTENCIALES Y CONTROLES RELATIVOS (Continúa)**ERRORES POTENCIALES****CONTROLES PREVENTIVOS****CONTROLES**

14) Ventas registradas en el período incorrecto.

14) Establecimiento de procedimientos para el corte de documentación.

14) Conciliación entre las cuentas de ventas y los análisis de ventas
- análisis de las variaciones con respecto a los presupuestos.

15) Ventas diversas no registradas apropiadamente

15) Se requiere autorización para las ventas de activo fijo, inversiones, etc.
- autorización y control sobre los convenios de venta y arrendamiento posteriores (sale and Lease Back).
- documentación comprobatoria adecuada para los asientos diarios
- aprobación adecuada y oportuna de los asientos de diario.

15) Verificación física de los embarques.
- conteos físicos de los diversos activos
- revisión periódica de los asientos de diario y de su documentación comprobatoria.

Muestreo Estadístico

El muestreo estadístico trata de obtener bases y datos cuantificables o expresables cuantitativamente para estimar los resultados de un examen parcial y apreciar la significación que puede tener para conocer las características de todo el grupo.

El muestreo estadístico está basado en el cálculo de la probabilidad, que comprende:

1. Determinar la cantidad de partidas a examinar, que sean representativas de la ocurrencia con que se presentan en el universo.
2. Seleccionar muestras al azar, es decir, que todas las partidas tengan la misma oportunidad de ser elegidas.
3. Valuar la ocurrencia del universo, con base en el resultado de la prueba. Se expresa entre un mínimo y un máximo y no exacto; en esta variación queda comprendido el riesgo inherente de formar conclusiones sobre un universo con base en el examen de parte del mismo.

Universo o población: Es el grupo total de partida cuyas características desean conocerse.

Este universo debe ser masivo y homogéneo en relación al objetivo de la prueba y también que la selección se haga al azar.

Muestra: Es el grupo de partidas examinadas.

Precisión: La exactitud requerida en el resultado o qué tan cercano a la realidad debe ser éste.

Se expresa en signos \pm y puede expresarse en números relativos o absolutos ($\pm 2\%$ o bien $\pm \$100,000.00$). La evaluación de la precisión de una muestra de auditoría en términos monetarios, contribuye directamente al propósito final del auditor, ya que tal evaluación está relacionada con su juicio acerca del importe de errores monetarios que podrían ser relativamente importantes.

La evaluación de la frecuencia con que se presentan las desviaciones a los procedimientos de control interno o de otros errores no evaluables en términos monetarios, contribuye al objetivo final del auditor influyendo sobre su juicio acerca de la confiabilidad de los registros, y la posibilidad de errores que tengan un efecto importante.

Nivel de confianza: Representa el porcentaje de probabilidad de que la muestra sea representativa del universo (si se menciona 95%, quiere decir que hay 95 probabilidades en 100, de que la muestra sea representativa del universo).

Tasa de ocurrencia: Es el porcentaje de errores que el auditor considera que hay en la población (basado en auditorías anteriores, o en una prueba preliminar). Conviene sobreestimar la tasa cuando no tenemos toda la seguridad. Los métodos de selección pueden ser al través de:

- Tabla de dígitos al azar
- Sistemática

Existen tablas predeterminadas, unas de las que más se utilizan es la que formuló el Interstate Commerce Commission que se conoce como "Table of 105,000 Random Decimal Digits".

Aún cuando en estricta teoría, cuando se aplique muestreo estadístico en la revisión de los procedimientos de control interno de una entidad, sólo se podrán lograr conclusiones con bases matemáticas por el período que abarque la muestra examinada.

Dada la validez de las conclusiones del muestreo estadístico, el auditor podrá concluir con base en los resultados obtenidos en el período examinado y cuando sea menor de un año, por todo el período. Simplemente con la condición de que el auditor se cerciore que durante el período no cubierto por la muestra, por el que se va a concluir también, la compañía no ha cambiado sus procedimientos, ni su personal y que no ha sucedido nada anormal.

Clasificación del muestreo estadístico

1. En relación a la característica que se busca:

- Muestreo de atributos (cuando la característica es cualitativa)
- Muestreo de variables (cuando la característica es cuantitativa, como pesos, kilos, etc.).

2. En relación al propósito:

- Muestreo de aceptación de atributos
- Muestreo de descubrimiento.
- Muestreo de estimación (atributos o variables).

Muestreo de aceptación de atributos. Se trata de obtener una base para tomar la decisión de aceptar o rechazar un universo en base a la cantidad de partidas con errores o desviaciones en la muestra, que se comparará con el límite preestablecido. Se usa en el control de calidad o en el control de producción y no es aplicable a la auditoría, porque no se busca rechazar o aceptar un universo, sino evaluar y analizar errores.

Muestreo de descubrimiento. Se trata de determinar el tamaño de la muestra en la que aparece cuando menos una vez la característica buscada. Se usa en la auditoría cuando se quiere obtener la certeza de que un hecho está ocurriendo en el universo. Los hechos a buscar son:

- Errores aritméticos
- Violaciones al control interno
- Violaciones a los principios de contabilidad
- Obtener evidencia de fraudes o malos manejos
- Estimar el importe de cierta clase de partidas

El auditor también debe considerar la frecuencia con que se presenta el hecho y la repercusión que pueda tener en los estados financieros. Al encontrar un solo caso con la característica buscada, el auditor podrá decidir el enfoque que dará a sus procedimientos de auditoría aún cuando no encuentre alguna partida, el muestreo nos permite conocer el porcentaje de ocurrencia probable en el universo. Siempre que se hace un examen de partidas individuales que forman un universo, para llegar a conclusiones sobre éste se corren ciertos riesgos de error. Estos riesgos son de dos clases:

1. Por el error humano, el cuál es más difícil en el muestreo ya que se revisan menos partidas que en el examen exhaustivo, lo que ayuda a que se logre una mejor revisión. Pero si se comete tiene mayor importancia relativa sobre la conclusión final, que la que tiene en el examen exhaustivo por la misma razón.
2. Por el propio método de muestreo. En vista de que en la prueba selectiva no se hace un examen total, siempre se corre el riesgo de llegar a una conclusión falsa respecto al universo, esto es:
 - Aceptar como satisfactorio un universo que no lo es

- Aceptar como insatisfactorio un universo que si lo es
- El riesgo de que las características reales del universo no caigan dentro de los límites dados por la estimación efectuada.

Muestreo de estimación de atributos. Se trata de estimar la frecuencia de una característica en el universo. Es el más utilizado en auditoría.

Este muestreo tiene por objeto estimar alguna característica cualitativa del universo. Por ejemplo, que los pagos estén autorizados, la cantidad de cuentas con saldo vencido, las partidas obsoletas de inventarios, etc.

El objetivo final es determinar la frecuencia real de una característica en el universo, con el nivel de confianza y precisión deseados. Debe estimarse la tasa de ocurrencia o frecuencia esperada, y para ello el Contador Público se basa en su experiencia, en la efectividad del control interno y en el conocimiento de la entidad.

Muestreo de estimación de variables. Se trata de estimar el valor de un universo con precisión y nivel de confianza determinadas. Se usa para cuantificar el valor de errores o desviaciones encontradas en el muestreo de atributos, como el valor total de los inventarios obsoletos o el valor de las cuentas malas.

Entre las ventajas del muestreo estadístico están las siguientes:

- Necesidad de un estudio más completo del rubro examinado.
- Determinación científica del tamaño de la muestra, al utilizar tablas preparadas por matemáticos, no interviniendo factores que afecten el juicio del Contador Público.

- Posible mejor impresión ante el cliente al utilizar un recurso más técnico.
- Defensa ante terceros del trabajo efectuado, ya que la objetividad de éste respaldará lo realizado.
- Evaluación objetiva de los resultados del examen y control de los riesgos que se corren.
- Instrumento útil y objetivo en la formación del criterio profesional, al tener que determinar la precisión y nivel de confianza que deseamos en cada examen y al analizar y evaluar el resultado de cada prueba o pruebas en conjunto.
- Facilita la comprobación y revisión del trabajo efectuado

Las desventajas que le implica al usar solo el criterio del auditor son:

- El criterio de un auditor varía respecto de otro
- El criterio de una misma persona puede variar de acuerdo con su estado de ánimo

El uso de muestreo estadístico no reduce el juicio del auditor, pero si suministra ciertas medidas estadísticas acerca de los resultados de las pruebas de auditoría, cuyas mediciones no podrían obtenerse de otra manera.

El muestreo estadístico no es un enfoque distinto de auditoría y su uso es permisible más que obligatorio de acuerdo con las normas de auditoría.

Al tomar una decisión en relación a los resultados de una muestra, el auditor debe considerar la precisión de la muestra así como la estimación que derive de ella.

Para los fines de determinadas pruebas de auditoría, al auditor puede interesarle tanto el límite superior de precisión, como el inferior. Tratándose de otras pruebas, el auditor puede tener el interés únicamente en alguno de estos límites por ejemplo, si una muestra revela en la estimación que un activo está sobrevaluado en \$10,000 con un límite superior de precisión de \$12,000 al nivel de confianza deseado por el auditor, éste se preocuparía por la estimación de \$10,000 y el límite superior de \$12,000 porque el interés primario estaría centrado en la cantidad máxima en la cual el activo pudiera estar sobrevaluado.

La decisión del auditor respecto a la cantidad monetaria o a la frecuencia de los errores que se consideran importantes, debe basarse en su juicio según las circunstancias de cada caso en particular además de la evaluación estadística el auditor puede también considerar la naturaleza y causa de los errores revelados por la muestra y su posible relación con otros aspectos del examen.

Lo competente entre el material de pruebas tal como lo describe la tercera norma de trabajo es solo una cuestión referente al juicio del auditor que no queda comprendida en el diseño estadístico y evaluación de una prueba de auditoría. La evaluación estadística se refiere solamente a la probabilidad de que partidas que tienen ciertas características monetarias, errores, u otros aspectos importantes estén incluidas en la muestra -no al tratamiento de tales partidas por el auditor-. por lo tanto, el uso del muestreo estadístico no afecta directamente la decisión del auditor respecto a los procedimientos que deban realizarse, a la aceptación del material de prueba obteniendo con respecto a las partidas individuales incluidas en la muestra, o a las acciones correctivas a la luz de la naturaleza y causa de errores específicos.

Uso de la Computadora para el muestreo

Cuando se tiene un universo grande por examinar y es poco práctico el muestreo manual, es aconsejable el uso de la computadora (aunque el sistema contable no se lleve por medio de las mismas), para que éstas nos determinen las partidas que se van a examinar.

El uso de la computadora para el muestreo de un universo homogéneo y numeroso podría ser el siguiente:

Partiendo de un grado de confianza y precisión específica y habiendo obtenido la muestra que se va a examinar (por medio del muestreo estadístico) podemos incorporar a la computadora la tabla de números al azar con instrucciones para que ligue los números de la muestra con los números de la tabla mencionada. Por ejemplo, si se desea revisar cuantas facturas de una muestra de 500, no tienen los cálculos correctos, se procede a introducirle a la computadora la tabla de números al azar (por medio de tarjetas perforadas u otro medio) y el archivo del cual se va a extraer la información, además las instrucciones (programa) para que la computadora ligue la muestra, con los números de la tabla, para que las seleccionadas sean tabuladas.

Esto produce un ahorro de tiempo y un costo menor al aplicarlo.

3.5 PROGRAMAS DE TRABAJO

Programa es un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que les ha de dar y la oportunidad con que se han de aplicar.

Una vez que el auditor ha realizado el estudio de los antecedentes y elementos básicos para planear la auditoría y ha evaluado el sistema de control interno, procederá a elaborar el programa de trabajo, en el cual anotará los procedimientos que aplicará, el grado de amplitud que le dará a sus pruebas y la oportunidad con que las realizará.

El auditor puede seleccionar de entre los diferentes tipos de programas de trabajo mencionados a continuación, el que basado en su criterio, deba utilizar en vista de las circunstancias, e incluso puede optar por combinarlos.

El programa de trabajo general: Lo aplica comúnmente el encargado de auditoría o, en su caso, el semisenior o pudiera ser el supervisor, debido básicamente a que se refiere a: "un plan limitado a un enunciado genérico de las técnicas a aplicar, con mención de los objetivos particulares que se persiguen en cada caso y es generalmente, destinado al uso de los jefes de auditoría (senior)".

Normalmente este tipo de programa debe ser formal y genérico y podría ser estándar o específico.

El programa de trabajo detallado: Es aquel en el cual se describe con mayor o menor minuciosidad, la forma práctica de aplicar los procedimientos y técnicas de auditoría y se destina generalmente al uso de los ayudantes (juniora).

También debe ser formal y podría ser estándar, específico o ilustrativo.

En cuanto a su predeterminación: Los programas de trabajo pueden ser estándar o específicos.

Estándar: En el sentido de que se trata de un plan previsto por escrito, refiriéndose a aquéllos en que se enuncian los procedimientos a seguir en casos o situaciones que se consideran aplicables a una cantidad considerable de entidades, o a todas las que forman la clientela del despacho. Esto implica que debe ser formal y preparado por giro de entidad (textil, aseguradora, banco, minera, constructora, etc.), pudiendo ser genérico, detallado o ilustrativo.

El específico: Es aquél que se formula concretamente para cada situación en particular, lo cual implica que debe prepararse para una auditoría o entidad en especial, resultando difícil -por tanto- su aplicación a otra entidad. Este programa se caracteriza por ser formal, pudiendo ser genérico, detallado o ilustrativo. Desde el punto de vista del examen de los estados financieros, este programa resulta ad hoc, ya que se apega a las necesidades específicas de la entidad sujeta a examen y se deriva normalmente del estudio y evaluación del sistema de control interno, bajo el método gráfico y requiere de una inversión importante de tiempo para su establecimiento en la primera auditoría, lo cual constituye una aparente desventaja, sin embargo, tratándose de una auditoría recurrente esto es en realidad benéfico, en cuanto a lo adecuado de la planeación y ahorro de tiempo. El concepto de específico puede referirse también a un programa desarrollado para una auditoría parcial o especial, para un peritaje o al descubrimiento de fraudes, malversaciones o cualquier otro tipo de irregularidad.

El ilustrativo: Puede referirse a un programa de trabajo detallado en el cual se especifican casos o ejemplos utilizables como ayuda para formular una gráfica, un flujograma, aplicar concretamente un procedimiento de auditoría, verificar el cumplimiento de las disposiciones de una Ley (citando los artículos, tasas o tarifas), o puede referirse a mencionar las reglas básicas para extractar un contrato o una acta, etc.

En concreto el ilustrativo es un programa detalladísimo utilizable por ayudantes de auditoría que requieren "llevarlos de la mano" para evitar disgregaciones o extravíos técnicos en perjuicio de la eficiencia y del tiempo a invertir.

Un programa de trabajo formal: Se refiere básicamente a que se encuentre establecido por escrito, ya sea general, detallado, estándar o específico.

Por contra, el informal implica prever tácitamente los procedimientos de auditoría a aplicar y plasmarlos prácticamente al pie o al reverso de cada cédula de auditoría, posteriormente a su cumplimiento; por lógica es de pensarse que este tipo de programa lo puede aplicar únicamente un Docto. en la materia, como pudiera ser el senior o el encargado de la auditoría. Como puede verse en el cuadro siguiente (de los tipos de programas de trabajo), no le son aplicables las clasificaciones relacionadas con su contenido y las etapas de auditoría. A pesar de sus características, puede decirse que con su aplicación se está cumpliendo con normas de auditoría, sin embargo, no puede aceptarse como la situación óptima. Por su naturaleza del mismo, su campo de acción debe limitarse, casi irrestrictamente a entidades de pequeña magnitud.

A todo los programas de trabajo comentados, excepto el informal, se les pueden incorporar los objetivos que se pretende con la aplicación de cada procedimiento de auditoría, listándolos perfectamente a la derecha (o a la izquierda, en su caso) del espacio en que se coloque la descripción de la naturaleza de los mismos; con ello se habilitaría con mejores recursos técnicos al auditor para lograr un adecuado enfoque, comprender perfectamente el sentido, la filosofía y el porqué de cada procedimiento o, en todo caso, evitar desvíos o malentendidos. Parece lógico que esto ayudaría en mayor grado al auditor novel, pudiendo aplicar al respecto dos alternativas:

1. Identificar plenamente cada procedimiento con el objetivo que se pretende, situación un tanto difícil de determinar y aplicar.
2. Establecer los objetivos genéricos a lograr en cada una de las etapas de la auditoría o por grupo de procedimientos, sin que necesariamente coincida el procedimiento con el objetivo que tiene enfrente.

Lo más común en la práctica es que a la derecha de la naturaleza de los procedimientos de auditoría a aplicar y los objetivos a lograr, se ubiquen columnas para alcance, oportunidad cédula de auditoría y hecho por.

En algunas firmas solo se requiere referenciar el cumplimiento de un procedimiento de auditoría ya sea con la inicial del auditor, una "paloma" o la cédula de auditoría relativa, invocando que es suficiente con cualesquiera de las tres referencias anotadas, sin embargo, lo ideal es incluir integralmente todos los elementos de un programa de trabajo:

Objetivos

Naturaleza de los procedimientos

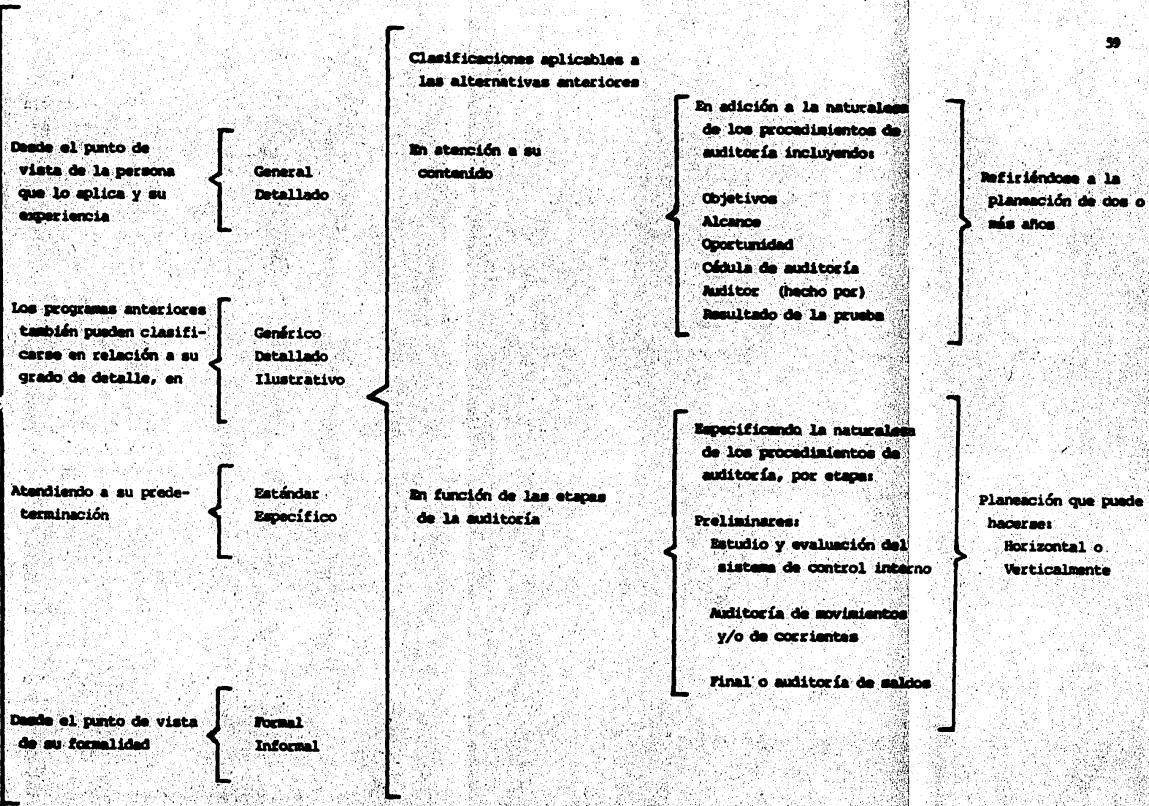
Alcance

Oportunidad

Auditor (hecho por)

Cédula de auditoría

Resultado de la prueba (conclusiones).



C
L
A
S
I
F
I
C
A
C
I
O
N
D
E
L
O
S
P
R
O
G
R
A
M
A
S
D
E
T
R
A
B
A
J
O

Desde el punto de vista de la persona que lo aplica y su experiencia

General
Detallado

Los programas anteriores también pueden clasificarse en relación a su grado de detalle, en

Genérico
Detallado
Ilustrativo

Atendiendo a su predefinición

Estándar
Específico

Desde el punto de vista de su formalidad

Formal
Informal

Clasificaciones aplicables a las alternativas anteriores

En atención a su contenido

En adición a la naturaleza de los procedimientos de auditoría incluyendo:

Objetivos
Alcance
Oportunidad
Cédula de auditoría
Auditor (hecho por)
Resultado de la prueba

Refiriéndose a la planeación de dos o más años

En función de las etapas de la auditoría

Especificando la naturaleza de los procedimientos de auditoría, por etapas:

Preliminares:
Estudio y evaluación del sistema de control interno

Auditoría de movimientos y/o de corrientes

Final o auditoría de saldos

Planeación que puede hacerse:
Horizontal o
Verticalmente

Situaciones adicionales a considerar al formular el programa de trabajo.

En forma enunciativa, se exponen a continuación las consideraciones que el auditor debe tener presentes en la planeación técnica del examen de los estados financieros:

1. Partir de la premisa de que es obligatorio predeterminar los procedimientos a aplicar, considerando que la planeación debe ser formal, flexible y oportuna.
2. Basar la determinación de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar, en el estudio y evaluación del sistema de control interno.
3. Utilizar su criterio como un elemento básico para planear.
4. El programa de trabajo debe actualizarse en cada auditoría, independientemente de su tipo, del personal que intervenga y de otras consideraciones al respecto.
5. Cada uno de los programas de trabajo tiene un campo de aplicación específico, lo cual debe considerarse con criterio y flexibilidad.
6. Sin embargo pueden o deben combinarse atendiendo a las circunstancias.
7. El responsable directo de la formulación de un programa de trabajo es, de acuerdo con las situaciones específicas de cada caso en particular:

- a) El supervisor tratándose de la primera auditoría;
 - b) El encargado de la misma en trabajos subsiguientes;
 - c) El ayudante cuando se trate de una segunda intervención de su parte en la misma sección de la auditoría o de un trabajo sencillo, con objeto de que vaya tomando experiencia;
 - d) El socio de la Firma debe intervenir en la planeación técnica de la auditoría, dependiendo ello de la importancia del caso o fijando las políticas, los lineamientos generales o los objetivos a lograr.
8. Lógicamente el programa de trabajo debe incluir los procedimientos de auditoría obligatorios y para los que no existen sustitutos.
 9. La terminología del programa de trabajo debe ser clara y autosuficiente, evitar tecnicismo, anglicismo y/o palabras que no existan en el idioma castellano (como checar, auditar, etc.) o términos compuestos inadecuados como: ingresos a caja en lugar de entradas de efectivo, etc. Al respecto se recomienda utilizar los verbos en infinitivo, imperativamente y en términos neutros.
 10. Para efectos de la determinación del alcance y la oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar, debe considerarse que la mejor, si no es que el único recurso técnico para ello, es el muestreo estadístico; resultando -por tanto- obligatoria su aplicación.
 11. Los programas de trabajo deben prepararse y aplicarse casi necesariamente, podría decirse, por centros de operación de la entidad, en oposición a examinar aisladamente cuentas.

12. En sustitución de una planeación informal la división de negocios pequeños de una firma debiera preparar programa de trabajo estándar enfocados a entidades de poca magnitud.
13. La planeación técnica de la auditoría debe considerarse como un proceso dinámico, lo cual quiere decir que el auditor, en el curso del examen de los estados financieros, siempre debe estar previendo, haciendo cambios y adaptaciones y visualizando enfoques para las auditorías en desarrollo y las futuras.
14. El programa de trabajo debe considerarse como una guía o plan de acción a seguir, moldeable por las circunstancias específicas del caso y el criterio del auditor.

Lo ideal desde el punto de vista de la planeación técnica de la auditoría, sería formularla para un mínimo de tres años (o sea a mediano plazo), lo cual implicaría que se previeran espacios para esa cantidad de períodos.

Además sería conveniente incluir una columna adicional para determinar el resultado de la prueba (como razonable, no satisfactoria y por lo cual se amplió el alcance en equis pruebas adicionales); la ventaja que se obtendría con esto, sería ayudar al auditor a razonar y planear la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos a aplicar en la siguiente auditoría, además que en este caso se considera conveniente la comparación; lo cual constituiría una adecuada guía de acción. Sin embargo esto sería perjudicial para un auditor novel y/o falta de criterio que pudiera limitarse a copiar lo que se programó en la auditoría anterior, sin razonamientos o previas investigaciones; lo adecuado en este caso sería sacarle el máximo provecho a esta forma de planeación, tratando de superar y/o perfeccionar lo hecho en trabajos precedentes.

A continuación se presenta un formato de programa de trabajo con los datos antes mencionados.

La auditoría debe planearse en función de las etapas a desarrollar, determinando específicamente que procedimientos se aplicarán en cada una de las mismas. Lo que se lograría con esto sería seguir un adecuado orden en cuanto a la aplicación de los procedimientos, situación que le ayudaría mucho al auditor sobre todo al novel; siendo esto el objetivo central al establecer este ordenamiento y requiriendo de criterio y flexibilidad para su aplicación. Pero lo más importante al respecto, es planear en forma:

Horizontal. O sea determinar separadamente los procedimientos de auditoría a aplicar en cada una de las etapas de la auditoría, es decir, que al estar realizando la primera parte de la misma, sólo debiera preocuparse por la determinación de los procedimientos relacionados con el estudio y evaluación del sistema de control interno y así en consecuencia con las etapas siguientes. La gran ventaja de esta forma de planeación es lograr un cierto grado de concentración, dándole la debida atención y consideraciones a cada etapa de la auditoría.

Vertical. Esta forma de planeación se refiere a determinar los procedimientos a aplicar en cada sección de la auditoría, independientemente de la etapa a que pertenezca, asegurando -por tanto- la completitud y adecuada secuencia de los mismos; sin embargo, a cambio de esta ventaja pudiera originarse una falta de coordinación en los procedimientos a aplicar en cada una de las etapas de la auditoría.

OBJETIVOS	Naturales	1 9 _ _				1 9 _ _				1 9 _ _						
Específicos o Généricos	Etapas de la auditoría	A L C A N C E	O P O R T U N I D A D	C E D U L A D E A U D I T O R I A	A U D I T O R	R E S U L T A D O D E L A P R U E B A	A L C A N C E	O P O R T U N I D A D	C E D U L A D E A U D I T O R I A	A U D I T O R	R E S U L T A D O D E L A P R U E B A	A L C A N C E	O P O R T U N I D A D	C E D U L A D E A U D I T O R I A	A U D I T O R	R E S U L T A D O D E L A P R U E B A
	1. Estudio y evaluación del sistema de control interno															
	2. Auditoría de movimientos y/o de corrientes.															
3. Auditoría de saldos.																

OBJETIVOS	Naturaleza	1 9 _ _				1 9 _ _				1 9 _ _									
Específicos o Genéricos	Etapas de la auditoría	A L C A N C E	O P O R T U N I D A D	C E D U L A	D E	A U D I T O R I A	R E S U L T A D O	D E	L A	P R U E B A	A L C A N C E	O P O R T U N I D A D	C E D U L A	D E	A U D I T O R I A	R E S U L T A D O	D E	L A	P R U E B A
	1. Estudio y evaluación del sistema de control interno			A U D I T O R I A	D E	L A	P R U E B A	C E D U L A	D E	A U D I T O R I A			R E S U L T A D O	D E	L A	P R U E B A			
	2. Auditoría de movimientos y/o de corrientes.			A U D I T O R I A	D E	L A	P R U E B A	C E D U L A	D E	A U D I T O R I A			R E S U L T A D O	D E	L A	P R U E B A			
	3. Auditoría de saldos.			A U D I T O R I A	D E	L A	P R U E B A	C E D U L A	D E	A U D I T O R I A			R E S U L T A D O	D E	L A	P R U E B A			

Ventajas del programa de trabajo

- Fijación de responsabilidades promoviendo a la vez división del trabajo y, consecuentemente,
- Establecer rutinas de trabajo y, lógicamente ahorrar tiempo en la ejecución del mismo, logrando una guía o recordatorio para los procedimientos aplicables y evitando que se olviden e incluso se omitan algunos de ellos.
- Indica las cédulas de auditoría a formular, así como su referencia cruzada y la extensión de las pruebas, evitando desarrollar trabajo de más.
- Control en cuanto al avance del trabajo planeado, tanto de conjunto como individual, facilitando la supervisión del mismo.
- Sirve de guía al auditor encargado y de orientación al auditor principiante o menos experimentado.
- Funciona como consulta en revisiones futuras y facilita el seguimiento de las auditorías anteriores.

Desventajas:

- Podría reducir la iniciativa del auditor, así como la aplicación de su criterio personal.
- Automatización de la auditoría, restándole la flexibilidad práctica que en muchas situaciones es de importancia.

C A P I T U L O 4

EFECTOS DE LA PLANEACION EN LA TERMINACION

DE LA AUDITORIA

4.1 PROCEDIMIENTOS DE CIERRE

4.2 SUPERVISION

4.3 INFORME SOBRE EL EXAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

4.1 PROCEDIMIENTOS DE CIERRE

Para concluir el examen de estados financieros de una entidad y emitir el dictamen relativo, es necesario que el auditor, se cerciore de:

- Haber evaluado el sistema de control interno y dado cumplimiento a los programas de trabajo.
- Revisar las operaciones y eventos subsecuentes hasta la fecha del dictamen.

Se consideran eventos subsecuentes a los hechos y transacciones que ocurren en el período comprendido entre la fecha de la información financiera que se está examinando y la terminación de la auditoría y que por su importancia, pudieran afectar el juicio sobre la situación financiera y los resultados de operación que se están dictaminando.

El auditor debe evaluar si se trata de un evento que requiere de ajuste o únicamente revelación en los estados financieros, dependiendo del efecto monetario en dichos estados financieros.

De acuerdo con principios de contabilidad los eventos subsecuentes que requieren de ajuste a los estados financieros (aquéllos que proporcionan información que, de haberse conocido al momento de preparar dichos estados), se hubieran incluido en estos. Por ejemplo: Una pérdida importante en la cobrabilidad del saldo de un cliente como resultado del deterioro de su situación financiera que haya originado su quiebra, en fecha posterior a la del balance general.

La resolución de un litigio en contra de la entidad, por un monto superior al pasivo registrado en los libros.

Baja de valor en los inventarios, inversiones u otros activos.

En cuanto a los eventos subsecuentes que únicamente deben ser revelados, son aquellos que no obstante que afectan a la entidad en un período posterior, su revelación se considera importante por el efecto que pudieran tener en las decisiones que con base en los estados financieros y en sus notas se toman. Por ejemplo:

Contratación de pasivos de importancia, adicionales a los existentes a la fecha del balance.

Daños de importancia a los activos de la compañía originados por siniestros.

Si el impacto del evento subsecuente que requiere revelación es de considerable importancia, puede ser necesario que el auditor incluya en su dictamen un párrafo aclaratorio referido al evento subsecuente, para dirigir la atención del lector a los efectos e implicaciones del mismo.

- Obtener una declaración de la administración de la entidad, fundamentalmente sobre:

Hechos o situaciones que no se encuentren reflejados en los registros o documentación de la entidad y la afecten.

Situaciones especiales que, aunque estén registrados, requieren de ratificación.

Reconocimiento de su responsabilidad por la corrección de la información financiera proporcionada para el examen.

Esta declaración es parte de los elementos de juicio del auditor, pero no lo releva de su obligación de obtener evidencia competente y suficiente.

Dicha declaración debe llevar como fecha aquella en que se termine el trabajo y coincidirá con la del dictamen, esto tiene por objeto delimitar la responsabilidad del auditor hasta esa fecha. En todos los casos debe obtenerse la firma del director o gerente, así como la del contralor o contador, quienes son los responsables de que los estados financieros reflejen adecuadamente la situación financiera y el resultado de las operaciones de la entidad examinada.

La carta de declaraciones debe solicitarse únicamente sobre los aspectos en que verdaderamente es útil la información proporcionada directamente por la gerencia de la entidad, ya sea porque dicha información no está en los registros, o que estando, requiere ratificación a juicio del auditor.

Dicha carta es indispensable para respaldar algunas de las conclusiones del trabajo de auditoría, ya que en algunos casos -como en la auditoría de pasivo- es difícil aplicar procedimientos alternativos. En los casos en que el auditor no logre obtener esta carta de declaraciones, estará ante una limitación al alcance de su trabajo y, por tanto, debe aplicar su juicio para concluir si debe abstenerse de emitir una opinión o emitirla con salvedad.

Otros procedimientos que debe aplicar el auditor al cierre de la auditoría son:

- Cerciorarse de que los estados financieros que se dictaminan, coincidan, con los saldos finales que aparezcan en los registros contables. Si existen reclasificaciones sugeridas por el auditor, deberán ser aprobadas por el cliente.

- Verificar que las cédulas de auditoría contengan las conclusiones que derivan de los procedimientos de auditoría aplicados.

Esta comprobación implica asegurarse de que se han recibido las confirmaciones de los abogados, instituciones de crédito y otras de importancia.

- Comprobar que el expediente continuo de auditoría se encuentra actualizado.

Dicho expediente contiene las cédulas de auditoría que se utilizan por más de un período. Estas cédulas forman parte del examen de estados financieros y si se conservan por separado, es para facilitar su consulta. En cuanto estas cédulas pierdan vigencia, deben conservarse en un archivo inactivo.

- Verificar que el juicio sobre la presentación de los estados financieros y sus notas relativas, es congruente con la opinión emitida.

El auditor debe formarse un juicio sobre la adecuada presentación de los estados financieros; en este sentido, es importante el orden, clasificación y explicación de las cuentas y conceptos, para darles el significado adecuado.

Por ello es importante comentar el borrador del informe sobre el examen de los estados financieros.

4.2 SUPERVISION

Dentro del examen de los estados financieros, la supervisión tiene un papel importante, su origen se encuentra en el código de ética que rige la actuación del Contador Público. En el postulado que se refiere a la responsabilidad personal, dicho código establece que: "El Contador Público siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados al cabo por él realizados bajo su dirección"; esto último implica que los encargos profesionales que no desarrolle personalmente, quedan de todas formas bajo su responsiva, pudiendo delegar autoridad pero sin compartir su responsabilidad. En el mismo orden de ideas el Artículo 1.07 del Código citado, sanciona que: "Los informes de cualquier tipo que emita el Contador Público con su firma, debe ser necesariamente el resultado de un trabajo practicado por él o por algún colaborador, bajo su supervisión". De lo anterior derivan dos situaciones importantes:

La responsabilidad personal y

La obligatoriedad de la supervisión cuando el Contador Público no realice personalmente el trabajo.

La supervisión resulta obligatoria desde el punto de vista de normas de auditoría, lo cual es lógico debido a que éstas derivan de los lineamientos que establece el Código de ética.

La supervisión debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado; en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo.

La supervisión debe ejercerse en todos los niveles o categorías del personal que interviene en el examen de los estados financieros.

De acuerdo con la organización del despacho podrán existir diversos niveles de experiencia en su estructura, como son el socio y los auditores con diferentes grados de experiencia y responsabilidad.

Las situaciones que pueden presentarse en la práctica son variadas en lo que se refiere al personal que participa en la planeación, en el desarrollo del trabajo y la terminación del mismo, por lo que la supervisión debe hacerse en función a esas situaciones particulares y de la estructura del despacho; sin embargo, todo trabajo ejecutado debe estar supervisado por una persona de mayor experiencia (proveniente de la práctica profesional), de tal manera que el Contador Público asuma la responsabilidad del trabajo.

La supervisión en la etapa de planeación de la auditoría comprende:

- Análisis de los grados de experiencia proveniente de la práctica profesional de los auditores que participarán en el examen de estados financieros.
- La revisión del plan general de trabajo, así como la definición de los objetivos que se persiguen en el examen con las personas que van a ejecutarlo o supervisarlo, para asegurarse de que se darán los pasos necesarios tendentes a lograr un trabajo de calidad profesional.
- Comentar el plan de trabajo preparado por el auditor encargado. En esta etapa se evalúan los alcances de los procedimientos a aplicar en cada rubro, para ajustarlos de acuerdo con la eficiencia del control interno del cliente y con los objetivos del trabajo.
- Determinación y comentarios sobre el presupuesto de tiempo a utilizar por el personal que trabaje en el examen de estados financieros.

La supervisión en las diferentes fases de la ejecución de la auditoría comprende:

- Revisión del programa de auditoría, preparado con base en el resultado del estudio y evaluación del sistema de control interno, así como las modificaciones que se hagan durante el desarrollo de examen de estados financieros.
- Explicación a los auditores, de acuerdo con su experiencia, de la forma en que debe realizarse el trabajo, los elementos del cliente con que se cuenta para realizarlo y el tiempo estimado para efectuar las pruebas de auditoría.
- Presentación de los auditores al personal del cliente con el que van a tratar y explicación de los sistemas contables, registros y demás elementos con los que van a trabajar.
- Vigilancia constante y estrecha del trabajo que están realizando los auditores, y aclaración oportuna de las dudas que les van surgiendo en el transcurso de su trabajo, evitando de esta manera que por falta de solicitud de aclaraciones se realice un trabajo que no cumula con el objetivo que persigue.
- Control de tiempos invertidos por cada auditor, analizando las variaciones contra el presupuesto.
- Revisión oportuna y minuciosa de las cédulas de auditoría preparadas por los auditores de niveles inferiores.

La supervisión en la etapa de la terminación del examen de estados financieros comprende:

- Revisión final del contenido de las cédulas de auditoría para cerciorarse que están completas y que cumplen con normas de auditoría.
- Revisión -del Contador Público que dictamina- del informe que resulta del trabajo de auditoría realizado. En esta etapa se repasan los problemas importantes que se encontraron y que deben estar reflejados en las cédulas de auditoría, las soluciones que se dieron y la forma en que se reflejan en los estados financieros y en el dictamen.
- Es recomendable que antes de emitir el informe, una persona del despacho, ajena al trabajo específico, revise los borradores y cédulas de auditoría, a fin de satisfacerse de que se cumplió con las normas de auditoría y que la opinión que se pretende emitir está justificada y separada por el trabajo realizado.

Debe dejarse en las cédulas de auditoría evidencia de la supervisión ejercida.

La evidencia de la supervisión debe quedar incluida en las cédulas de auditoría, sin embargo, parte de ella puede quedar en cartas al cliente o memorandos de carácter interno sobre problemas específicos.

Es recomendable dejar evidencia de la supervisión en las siguientes formas:

- Poniendo su inicial sobre las cédulas preparadas por los auditores o supervisores. Es conveniente que el Contador Público que dictamina inicialice aquellas cédulas que por su importancia lo ameriten.
- Haciendo anotaciones en cédulas de auditoría, complementando las efectuadas por los auditores de menos experiencia, para plasmar -de mejor manera- el trabajo realizado y las conclusiones.

- Por medio de cuestionarios, el cuál se caracteriza básicamente por su formalidad y por constituir un recordatorio para no olvidar los asuntos importantes.

Como complemento a dicho cuestionario, el supervisor debe controlar los puntos pendientes de la auditoría por medio de una cédula cuyo contenido enunciativo podría referirse básicamente a:

- a) Determinarlos y clasificarlos como asuntos pendientes de:

Fondo (determinantes que pudieran detener la entrega del informe, o que en su caso pudiesen cambiar el enfoque de la auditoría).

Forma

- b) Definir al responsable de su cumplimiento.

- c) Determinar la época u oportunidad en que deben quedar satisfechos.

- Por medio de un memorando es factible realizar la supervisión (como se mencionó anteriormente), en donde no existe la posibilidad de fijar reglas, sino recomendaciones o guías, como las siguientes:

Este método podría clasificarse como descriptivo de las circunstancias encontradas.

Su formulación sería bajo el principio de las excepciones.

En el cuerpo del mismo podrían incluirse los puntos pendientes.

Debiera cumplir con requisitos tales como: Claridad y autosuficiencia.

4.3 INFORME SOBRE EL EXAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

El propósito del examen de los estados financieros es emitir un dictamen, el cual es un documento formal que suscribe el Contador Público, conforme a las normas de su profesión relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente.

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

- La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan.
- Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos utilizados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros, dichos hechos y fenómenos.
- Que los estados financieros estén de acuerdo con principios de contabilidad.

La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que frecuentemente es lo único que el usuario conoce del trabajo del Contador Público.

Los interesados en la información financiera, (el público, inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales etc.) se han acostumbrado a leer dictámenes con la misma forma y terminología, de modo que una desviación sustancial de esas formas implica una explicación clara del motivo que la origina.

El auditor puede rendir su dictamen según las circunstancias:

1. Positivo
2. Con salvedades y excepciones

Se define a las salvedades como las excepciones particulares que el auditor hace a algunas de las afirmaciones genéricas del dictamen normal.

Los casos que dan origen a las excepciones y salvedades, son:

Excepciones.

Desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad, incluyendo a las reglas particulares de su aplicación.

Salvedades:

Limitaciones al alcance del examen practicado.

Incertidumbre.

En todos los casos de salvedad y excepción debe tenerse presente la importancia relativa y riesgo probable respecto de los estados financieros considerados en su conjunto.

3. Abstencción de opinión.

En caso de que hayan habido limitaciones al examen practicado, impuestas ya sea por el propio cliente o por las circunstancias, de tal manera importantes que el Contador Público no pueda formarse una opinión sobre los estados financieros en conjunto, deberá expresar que se abstiene de opinar indicando las causas que originan dicha abstencción.

El hecho de referirse a todas las razones o motivos que dieron lugar a la abstención no eximirá al Contador Público de incluir las excepciones o salvedades que pudiera tener en relación a la aplicación de los principios de contabilidad.

Al abstenerse de expresar una opinión, el auditor también debe informar al usuario de todas las situaciones que pudiera haber descubierto en relación con principios de contabilidad y, las reglas particulares de valuación y presentación, con el propósito de no ocultar información que tiene derecho a conocer el lector.

La abstención de opinión no debe usarse en sustitución de un dictamen negativo; si el Contador Público ha llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan la situación financiera y/o el resultado de las operaciones conforme a principios de contabilidad, así debe expresarlo.

Cuando exista una abstención de opinión no debe expresarse una opinión parcial sobre algunas partidas individuales de los estados financieros, ya que haría contradictoria y confusa la abstención.

4. Dictamen negativo

Cuando las desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad sean de tal magnitud que hagan que los estados financieros en conjunto no muestren la situación financiera y/o el resultado de las operaciones, debe expresarse una opinión negativa, exponiendo -clara y objetivamente- todas las razones que la justifican y su efecto neto cuantificado.

En caso de existir un dictamen negativo, no deben expresarse opiniones parciales sobre algunas partidas individuales de los estados financieros, ya que harían contradictoria y confusa la afirmación básica del Contador Público de que los estados financieros no presentan la situación financiera y el resultado de operación de la Compañía.

Al realizar el estudio preliminar el auditor puede percibirse de varias deficiencias en el sistema de control interno, o en los registros contables y formarse una idea que dictamen va a emitir.

Obtención de opinión y dictamen negativo, el auditor inteligente debe darse cuenta de estos dos problemas, corroborarlos y telegrafiarlos a la administración de la entidad muy tempranamente.

BIBLIOGRAFIA

Libros

Normas y Procedimientos de Auditoría
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.
Edición mayo de 1982

Financiaci3n de la auditoría
C. P. Víctor S3nchez S.
Septiembre de 1960

Auditoría 1
C. P. Israel Osorio S3nchez
Mayo 1977

Revistas

Contaduría P3blica
Instituto Mexicano de Contadores P3blicos, A. C.
Marzo y mayo de 1979

Boletines

C3digo de 3tica Profesional
Instituto Mexicano de Contadores P3blicos, A. C.
Federaci3n de Colegios de Profesionistas
Edici3n octubre de 1979

Declaraciones Sobre Normas de Auditoría
Instituto Americano de Contadores P3blicos (AICPA)
IAS No. 1
IAS No. 2.

29 No 290

F. C. A.

**OFICINA DE
EXAMENES PROFESIONALES**

83/606