



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION**

**LA PLANEACION OBJETIVA  
DE LA AUDITORIA**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION**

**C O N T A B L E**

**QUE CON OPCION AL GRADO DE**

**LICENCIADO EN CONTADURIA**

**P R E S E N T A**

**MARCO ANTONIO VERDUZCO CEDILLO**

**DIRECTOR DEL SEMINARIO:**

**C. P. EDMUNDO BEJAR ROJAS**

**MEXICO, D. F.**

**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.

I N D I C E

PAG.

INTRODUCCION

1

C A P I T U L O I

PLANEACION OBJETIVA DE LA AUDITORIA

a) Introducción .....	4
b) Características e Importancia .....	6
c) Fases de la Planeación Objetiva .....	20

C A P I T U L O II

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

a) Introducción .....	34
b) Controles Administrativos .....	39
c) Controles Contables .....	48
d) Evaluación del Control Interno .....	52
e) Determinación de Areas Críticas .....	58

C A P I T U L O III

REVISION ANALITICA

a) Propósito y Enfoque .....	62
b) Tipos de Comparación .....	66

## C A P I T U L O      I V

### CARTA A LA GERENCIA

a) Propósito y Enfoque .....	71
b) Contenido de la Carta a la Gerencia .....	74

<u>CONCLUSIONES</u> .....	77
---------------------------	----

<u>BIBLIOGRAFIA</u> .....	80
---------------------------	----

## INTRODUCCION

Este tema , hace notar la importancia que tiene la planeación en la realización de la auditoría , y el desarrollo de los temas básicos que se deben tomar en cuenta en cada uno de los trabajos que realice el contador público en su actividad de auditor independiente .

La planeación es una técnica de gran ayuda para lograr un conocimiento profundo de la realidad de la empresa , pues ya que se analiza todos los elementos que conforman los estados financieros básicos y los orígenes de su problemática , poder enjuiciar y determinar los procedimientos y técnicas de auditoría que se consideren necesarios .

Al determinar esta importancia , se establecen las repercusiones y beneficios que pueden lograrse , así como los riesgos a que se expone el profesional , al no darle la debida atención a la planeación de una auditoría .

En este trabajo no pretendo establecer una innovación en el campo de la auditoría , o crear un nuevo sistema para planear , -- sino únicamente , ordenar y precisar los elementos , tanto técnicos como de criterio con los que cuenta el profesionista , Licenciado en contaduría para efectuar una planeación adecuada .

Es de vital importancia los caracteres que diferencian a cada una de las empresas .

Esto hará que todas y cada una de las planeaciones sean diferentes , aunque estas deben cubrir las fases elementales que he desarrollado en este trabajo .

Considero que la planeación , es la base sobre la cual se va a desarrollar todo el trabajo de auditoría , es el principio , todos los contadores públicos lo saben , pero pocas veces lo aplican , debido principalmente a que si confían a su experiencia y con lo cual no se podrán resolver anticipadamente todos los problemas que se presentan en el desarrollo de un trabajo de auditoría .

C A P I T U L O                    I

" PLANEACION OBJETIVA DE LA AUDITORIA "

A) Introducción

B) Características e Importancia

    b.1) Definición y concepto ..... 9

    b.2) Factores que influyen ..... 10

    b.3) Aspectos a considerar ..... 17

C) Fases de la Planeación Objetiva

    c.1) Planeación inicial ..... 21

    c.2) Planeación final ..... 30

## I N T R O D U C C I O N

El objetivo básico de la auditoría de los estados financieros es el de expresar una opinión en cuanto a si la posición financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la posición financiera , son presentados razonablemente , de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados .

Para llegar a emitir una opinión con la mayor objetividad y profesionalismo , es necesario el cumplir con las normas de auditoría , y dentro de éstas , se encuentra las "normas de ejecución del trabajo" , y en la cual se determina la ejecución de la planeación , y por lo tanto es necesario el efectuarla en cada auditoría a realizar .

El desarrollo de una planeación objetiva , tiene también aunado sus implicaciones , como el aspecto de pensar detenidamente cómo realizar algo en la forma más objetiva , se llega a prevenir de posibles problemas o no que se tengan en el futuro y que se deberá plasmar dentro de los papeles de trabajo de toda auditoría .



Cuando el auditor previene , tendrá la necesidad de realizar una investigación exhaustiva , sobre lo que tendrá que efectuarse o llegar a resolver , buscando siempre una información lo más veraz posible , en base a la experiencia y conocimientos que posea el auditor de la empresa .

Cuando se tengan definidos los problemas y todo lo que lo rodea , podremos hacer una fijación de los objetivos y metas a alcanzar , para poder llegar a satisfacerlos . Para llegar a esto tendremos mucho que reflexionar y analizar todas las posibles alternativas que se tengan , y poder seleccionar la más adecuada .

Ahora bien , esta decisión siempre estará enfocada hacia los objetivos predeterminados , debido a que en una planeación objetiva esto se determinará ; y así como el establecer la forma en que se lograrán : cómo y con qué instrumentos o medios , además de la oportunidad en que se llegará al buen logro de los mismos . Para cada alternativa también debemos considerar las actividades que tendrán que realizarse , y con que recursos humanos materiales y económicos se requerirán y de cuales podrá disponerse , en el tiempo que se considere útil e indispensable para tal efecto .

## B) CARACTERISTICAS E IMPORTANCIA

En vista de que las auditorías son actividades bastante comple--  
jas , éstas no pueden ser completadas adecuadamente si se carece  
de una planeación objetiva . El hecho de que se termine una au  
ditoría y se emita un informe , es prueba de que ha habido algu  
na planificación , aunque no sea necesariamente la adecuada .

Para la efectiva realización y cumplimiento de un trabajo de au  
ditoría es esencial que el mismo sea apropiadamente planificado,  
ninguna auditoría es tan pequeña como para no requerir cierto --  
grado de planeación .

Los procedimientos requeridos para planear eficazmente un traba--  
jo generalmente serán los mismos para todos los trabajos de audi  
toría , aunque el esfuerzo que implica la terminación de la fase  
de la planeación objetiva variará de modo significativo según  
las características del cliente , el auditor deberá desarrollar  
una estrategia global de la auditoría que le permitirá lograr --  
sus objetivos con respecto a cada segmento de su exámen .

Es importante mencionar , que la persona que realice la planea--  
ción objetiva , debe reunir ciertas características y éstas se--  
rían el tener los conocimientos y experiencia sobre la empresa  
donde se desarrollará la auditoría y el tener establecidos .....

... "los objetivos , condiciones y limitaciones del trabajo concreto a realizar y las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina , incluyendo dentro de este concepto las características de operación , sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente " (I) . Así como también se debe tener una mentalidad que el trabajo a desarrollar , es en conjunto y que cada uno de los elementos de éste es de suma importancia para lograr el éxito o fracaso .

La planeación objetiva habrá de hacerse lo más precisa y flexible posible , para que pueda adaptarse sin esfuerzo o retraso a las exigencias de los cambios de condiciones que en forma imprevista pudieran ocurrir , sin que por ello disminuya su efectividad , ni se tengan repercusiones de carácter económico de tiempo o de calidad . Debido a que son proyecciones a futuro y éste es siempre incierto , en su defecto no sería necesario el llegar a realizar la planeación objetiva debido a que se conocería con -- exactitud el futuro .

Por lo tanto , es necesario el planear con cifras e información, con la mayor precisión posible , para tener una confiabilidad -- tanto para el equipo de auditoría , como para las demás personas interesadas .

(I) Normas y procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores A.C., boletín E-01 "Planeación y supervisión del trabajo de auditoría " edición 1981

En virtud de que la planeación objetiva es una serie de actividades ordenadas , éstas fases o pasos deberán generar ciertos resultados en el tiempo requerido , porque debe considerarse la -- oportunidad con que se requiere la información , los resultados de su aplicación y el logro de nuestros objetivos .

De nada serviría cualquier evento o información antes o después de lo calculado , puesto que rompería el orden estipulado previamente . Al asignarse determinado tiempo a cada una de las fases de la misma , establecido en los programas de auditoría , los cuales forman parte de la planeación objetiva , en estos , el auditor debe determinar la naturaleza , alcance y oportunidad de las pruebas a realizar en cada uno de los segmentos que conforman los estados financieros de la empresa , además sirven como -- guía para el equipo de auditoría ., debido a que en los programas se realiza una descripción detallada de los procedimientos .

En la elaboración de los programas el auditor debe considerar -- los resultados obtenidos en la planeación inicial y conforme se vaya desarrollando el trabajo , se irá modificando los procedimientos de auditoría establecidos previamente .

**B.1) DEFINICION Y CONCEPTO**

Con el fin de llegar a un entendimiento sobre que es una planeación , mencionaré a continuación una definición que determina el diccionario Larousse , y dice :

" Trazar el plan de una obra , establecimiento de programas económicos con indicación del objetivo propuesto y de las diversas etapas que hay que seguir " .

Ahora veamos que es lo que se menciona en el libro sobre Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. en su boletín E-01 , y dice :

" La auditoría de los estados financieros , al igual que otras actividades profesionales , requiere de una planeación adecuada para poder alcanzar , totalmente sus objetivos en la forma más eficiente posible " .

Y por último lo que se establece en el libro emitido por el Instituto Americano de Contadores Públicos en el Statment on Auditing Standars (SAS-No.22) de Planeación y Supervisión , y en el cual dice :

" La planeación de una auditoría entraña el desarrollo de una estrategia general para la conducción y el alcance esperados en el exámen " .

Por lo descrito anteriormente se podría establecer como conclu--sión sobre que es planeación :

" El establecer cada una de las fases con los procedimientos de auditoría a seguir , enfocados a un ente económico y poder lo- -grar el objetivo deseado " .

## B.2) FACTORES QUE INFLUYEN

Existen ciertos factores que llegan a influir en la realización de la planeación objetiva de la auditoría ; por lo que el audi--tor debe prestar mucha atención , y algunos de estos se mencionan a continuación :

- 1) Las compañías bien administradas y las que lo son de dedicientemente ;
- 2) Las financieramente sanas y las que no lo son ;
- 3) Industrias en crecimiento o las que están en declinación ;
- 4) Industrias especializadas o diversificadas ;
- 5) Las indústrias dedicadas a actividades especulativas de alto riesgo , o aquellas no especulativas ;

- 6) Problemática o no jurídica ;
- 7) Deficiencias y/o fortalezas del control interno .

De lo anteriormente descrito se debe llegar a realizar una investigación exhaustiva para lograr satisfacerse y realizar una adecuada planeación objetiva . De la información necesaria que requiere el auditor para superar estos factores , es necesario que efectúe los pasos siguiente :

Entrevistas con el cliente . - Este primer paso , que se efectúa es muy importante , puesto que sirve para la contratación del trabajo del auditor . Esta serie de entrevistas con el cliente servirán para conocer a fondo la razón por la cual se necesita un trabajo de auditoría .

Ya que se tenga bien definido el objetivo del trabajo a desarrollar , es conveniente el tratar :

- a) Giro de la empresa ;
- b) Problemas conocidos o potenciales que se tengan ;
- c) Información financiera que emite la empresa ;
- d) Sistema de costos y ventas ;
- e) Existencia de subsidiarias , asociadas o afiliadas;
- f) Ayuda del personal de la empresa ;
- g) Fechas clave para la entrega de los informes y cuales serán ; etc....

Lo anterior es necesario conocerlo por el auditor para poder de-  
terminar sus honorarios , gastos , coordinar el trabajo con el  
personal de la empresa , así como también las posibles limita-  
ciones y condiciones que se tengan en el transcurso del trabajo  
de la auditoría .

Juntas con los funcionarios . - Es imprescindible que el auditor  
al entrevistarse con el personal clave de la empresa , conside-  
re el tener mucho cuidado y tacto , para poder tratar todos los  
asuntos y ser lo más concreto y conciso posible , debido a que  
los funcionarios de la empresa no tienen mucho tiempo libre pa-  
ra poder tratarlos ampliamente , así como el tratar de evitar  
posibles fricciones porque la mayoría de los funcionarios y em-  
pleados , en las empresas son muy susceptibles con el equipo de  
auditoría , debido a que se tiene una mentalidad muy genérica ,  
de que el auditor siempre realiza críticas destructivas y ade-  
más con la pérdida de tiempo , y esto no nada más a ellos sino  
a todo el personal de la empresa .

Estas juntas son con el fin de lograr tener un conocimiento lo  
más veraz posible , para efecto de conocer las políticas esta-  
blecidas y los criterios a seguir en la contabilización y el -  
flujo de las operaciones , esto es el control interno existente.



Es necesario que también se detecten mediante estas juntas los posibles problemas conocidos o potenciales que se tengan en cada uno de los departamentos que conforman a la empresa y establecer las posibles soluciones que se llegaran a determinar de mutuo acuerdo .

Lectura de documentos . - El auditor debe consultar todo tipo de información que se tenga , o indagar para su obtención , para poder crear o actualizar :

- 1) Archivo de Impuestos . - En este se encontrarán los juicios que concluyeron o inconclusos que se tengan ya sea con el fisco , laborales o de indole mercantil etc., y estos como se van desarrollando en forma favorable o desfavorable para la empresa y determinar su impacto en la estrategia de la auditoria ; así como también alguna tramitación de algún estímulo fiscal que posiblemente goze la empresa , etc.
- 2) Archivo permanente . - En este se encontrará la documentación pertinente a la personalidad jurídica y su posible o no relación con el gobierno federal , También las características de especial importancia con lo relativo a la constitución de la sociedad .

Esto es la formación jurídica que tiene la empresa ; si es sociedad anónima , asociación o sociedad civil , etc .

También se encontrará todo tipo de contratos contraídos con o por cuenta de la empresa , ya sean por conceptos de arrendamientos financieros de maquinaria y equipo , arrendamiento del inmueble donde está ubicada la empresa , créditos obtenidos por una institución bancaria , etc .

Todo esto el auditor lo debe de consultar , así como también otro tipo de información relacionada con la empresa , de carácter externo como podría ser , problemas del mercado , control de cambios , etc. , y que con el auxilio del cliente , poder recurrir a las fuentes de información pertinentes , y con esto tener una mayor amplitud en el panorama que está presentando la empresa en la actualidad , y en el futuro .

Interpretación de los estados financieros . - Se deberá realizar una revisión analítica de los estados financieros , únicamente al balance general y estado de resultados de la empresa . De lo cual se deberá indagar de todas aquellas variaciones importantes que se tengan , para efectos de detectar posibles partidas anormales o poco comunes , y a inconsistencias en los principios de contabilidad , lo cual podría dar por consecuencia a errores o irregularidades (1) en la contabilización , y por lo cual tener la necesidad de realizar o proponer ajustes .

Esto será de gran ayuda en la realización o modificación de los programas de auditoría , con lo que se tendrá los procedimientos y técnicas , adecuadas a la empresa .

Esto lo trataré más a fondo en el capítulo "Revisión Analítica" que dedique especialmente a este tipo de análisis .

#### Revisión de los papeles de trabajo de la auditoría anterior . -

Esto es una fuente de información de gran utilidad , en vista de que sirve para enfocar y planear adecuadamente los papeles de trabajo de la auditoría, pero esto no significa que se deben seguir el mismo formato en la preparación, sino que debe servir como base y siempre tratar de que los papeles de trabajo estén lo más completos posible , tratando de disminuir en la cantidad y aumentar la calidad de los mismos .

Es aquí donde se puede verificar las áreas críticas tradicionales de la empresa y los criterios seguidos en cada una de las pruebas de auditoría , así como también aquellos segmentos en los cuales no se tiene , o al menos , el año anterior no se tuvieron problemas , debido a las fortalezas del control interno.

Por lo que al efectuar una revisión de los papeles de trabajo de la auditoría anterior , significará a consecuencia una disminución del tiempo para el entendimiento de la empresa con lo que redundará en una mayor eficiencia y calidad en el trabajo de la auditoría .

(1) Se entiende por "error a equivocaciones no intencionales y una "irregularidad" , se refier a distorsiones intencionales .

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO . 7 Esto es lo más importante a realizar por el auditor , debido a que del resultado de éste estudio y evaluación , depende todas las pruebas a realizar en la auditoría , en lo que se refiera a la naturaleza , alcance y oportunidad , por lo que considero que es la base de toda planeación objetiva que se vaya a realizar a cualquier empresa , para el buen logro de los objetivos , previamente establecidos .

Este estudio y evaluación se hará en forma general en su primera etapa de la planeación objetiva , incluyendo visitas a las instalaciones y la observación de las operaciones de la empresa , pero esto continuará conforme al desarrollo mismo del trabajo , haciendo las observaciones pertinentes para el mejoramiento del sistema de control interno , y por lo cual se podría llegar a eliminar o cambiar parcialmente o totalmente los programas de auditoría .

Se puede decir que ésta evaluación y estudio , termina cuando finaliza la auditoría . Este tema también lo trataré en el capítulo "Estudio y Evaluación del Control Interno" , que dedique y en el cual lo trataré con mayor amplitud .

De lo mencionado anteriormente , el auditor tiene la necesidad de efectuarlo , para tener conocimiento profundo sobre al cliente y poder enfocar adecuadamente los programas de auditoría de acuerdo a las características de la empresa , en la cual se está realizando la auditoría , debido a que siempre existen diferencias entre las empresas , aún cuando son de tamaño y poder financiero similar en la misma industria , y en la misma área - geográfica .

Estas diferencias derivan de la interacción de las filosofías y personalidades de la gerencia y empleados , los objetivos a seguir , su clientes , la calidad de sus productos o servicios , etc., todo esto se refleja en el sistema y operaciones y finalmente en los estados financieros .

### B.3) ASPECTOS A CONSIDERAR

De los aspectos que el auditor debe considerar dentro de la realización de una planeación objetiva , a continuación se describen algunos que son de suma importancia :

- 1) La planificación debe ser oportuna con suficiente - antelación , al comienzo del trabajo ;
- 2) Determinar que se han considerado los procedimientos contables y administrativo de la empresa ;
- 3) Debe prestarse cuidadosa atención a la eliminación de trabajo innecesario y excesivo ;

- 4) El trabajo desarrollado en la revisión preliminar debe cubrir los requerimientos de la auditoría final ;
- 5) Se debe determinar las cédulas que el cliente realizará ;
- 6) La adecuada asignación del personal del equipo de auditoría , el cual debe comprender los objetivos a seguir , por lo que se requiere una estrecha comunicación , coordinación y supervisión , considerando desde el socio encargado , hasta el asistente .

En la planificación de la auditoría debe hacerse una estimación del tiempo necesario para la terminación del trabajo , generalmente por categorías y por cada segmento que conforman los estados financieros , esto es esencial para poder controlar en forma efectiva cada fase del trabajo a medida que se va realizando.

En la forma que sea posible , es preferible que exista continuidad en el equipo de auditoría de un año con otro , con un periodo máximo de tres años con el senior , para que así el asistente lo substituya , y con lo cual no se llegue a tener problemas de adaptación , ya que esto tendrá un desconocimiento y a la vez disminución en la eficiencia y calidad en el trabajo a desarrollar .

En caso de ser muy repetitivo la asignación se podría llegar a la monotonía , y causar los mismos problemas .

El auditor al considerar lo anteriormente descrito , se reducirán los costos y la actividad dispersa , al lograr la coordinación del trabajo , eliminando los esfuerzos y movimientos inútiles .

La planeación objetiva nos permite tener un panorama general , teniendo la ventaja de determinar el tiempo de iniciación y terminación por cada actividad , y que habrá de hacerse , cuales serán los posibles resultados y que elementos humanos básicos se necesitan .

Al mismo tiempo se tendrá un mejor control del trabajo a realizar ya que sobre lo que se haga , se comparará con lo que previamente se estableció , y se determinarán las fallas o aciertos .

Las fallas deben llegar a explicarse dentro de la misma planeación objetiva , y cuales fueron las razones por lo que se debieron .

### C) FASES DE LA PLANEACION OBJETIVA

Para desarrollar adecuadamente la planeación objetiva se deberá de efectuar la estrategia global de la auditoría , antes de preparar los programas . El socio encargado , gerente y el senior estos deberán participar en la planificación , cada uno de estos miembros del equipo de auditoría , tienen la responsabilidad de encaminar su trabajo hacia el objetivo de una auditoría bien planeada . El contacto y las discusiones con el cliente son esenciales , por lo que es provechoso que la mayor parte de la realización de la planificación , tenga lugar en la oficina del cliente .

Es necesario considerar que la planificación objetiva , debe de estar plasmada en un memorandum debidamente documentada y conformando , parte de los papeles de trabajo , éste memorandum se debe de anexar dentro de la sección general de la auditoría que se realice , año con año , esto es independientemente de los programas de auditoría .

Existen dos fases generales en la planificación de un trabajo de auditoría , los cuales son :



### C.1) PLANEACION INICIAL

La planeación inicial se realizará a una fecha determinada para la revisión preeliminar . Esto es con el fin del buen logro de los objetivos de la auditoría , pues ya que es necesario el llegar a dividir en dos etapas la revisión , en vista de que si se realizara en una sola etapa , se tendrían demasiados problemas por la falta de tiempo , y lo cual trae aunado una deficiente - planeación y calidad en el trabajo , existiendo un riesgo muy grande al emitir una opinión sobre los estados financieros de la empresa .

Es por eso , que en ésta fase se debe de documentar lo mejor posible que se pueda , ahora bien , la extensión de la documentación variará de acuerdo a la complejidad de la empresa , porque para las grandes empresas , con múltiples divisiones , necesariamente será bastante extensa . Por otra parte , para pequeñas empresas , con pocos productos u operaciones , en estos casos , la documentación de la planificación , bastará con un memorandum relativamente corto , que describa brevemente la empresa y cualesquiera problemas conocidos .

En esta fase se desarrollarán los siguientes procedimientos (que no necesariamente lo cubren todo) , que normalmente se realizan durante una planificación objetiva de un trabajo típico de auditoría :

- 1) Revisión de los archivos de correspondencia con la empresa , el de impuestos , la planificación del -- año anterior , archivo permanente , carta a la gerencia , y el dictámen del año anterior , etc..
- 2) Discusión del trabajo en términos generales , incluyendo el alcance de la revisión y los informes que se emitirán , etc., con miembros del equipo de auditoría y el cliente .
- 3) Desarrollo global de la estrategia de la auditoría , basado en un estudio y evaluación preeliminar del control interno , así como también el tener juntas con el personal clave de la empresa , visitar las - instalaciones , estado actual de la economía , etc.
- 4) Revisión con el cliente del estudio actual de la empresa , incluyendo los actuales resultados de operaciones , y el listado del sistema de contabilidad . Dentro de esto se incluye la revisión analítica don de se detectan los asuntos poco comunes , o anormales debido a errores o irregularidades .

- 5) Determinar con el cliente , las fechas de la revisión preliminar , y así como también de la final . También establecer la fecha de la presentación de los informes del auditor .
- 6) Revisión con el cliente de soluciones adoptadas con respecto a las observaciones sobre el control interno , formuladas en la carta a la gerencia del año anterior .
- 7) Hacer arreglos con el cliente para obtener oficinas adecuadas y tener acceso a los registros y personal. La clase de ayuda que nos brindarán en la realización de ciertos papeles de trabajo será muy útil .
- 8) Realizar un presupuesto preliminar en horas del tiempo para la terminación del trabajo de auditoría, así como los requerimientos del personal de auditoría que participará .
- 9) Coordinar las asignaciones del personal de auditoría.
- 10) Documentar la planificación inicial , con un memorandum , y su inclusión en los papeles de trabajo de la sección general , así como también realizar los programas de auditoría .

La documentación de la planificación inicial de la auditoría deberá incluir toda la información pertinente , obtenida durante ésta fase .

En los trabajos continuos , es probable que una parte substan--cial de la documentación desarrollada en trabajos anteriores , continuarán siendo aplicables , en estos casos , debe ser actualizada . Si han existido cambios desde la última auditoría, se deben incorporar en la documentación de la planificación actual.

Es importante hacer énfasis , sin embargo , en que la documentación de la planificación original y copias de la misma , deben permanecer intactas en los papeles de trabajo del año anterior.

Después que se hayan completado los planes iniciales de modo general , deberá iniciarse la etapa de comprobación de la auditoría.

Por lo que las condiciones que surjan o que son descubiertas en el desarrollo de la auditoría , frecuentemente requieren la modificación de los planes iniciales y/o los programas de auditoría .

De los puntos a tratar , dentro del memorandum de la planeación inicial , a continuación se mencionan los más importantes y que pudieran llegar a tener un efecto importante en la estrategia y desarrollo de la auditoría , y los cuales son :

- 1) ANTECEDENTES . - Aquí se hace una descripción de como está integrado el capital y sus accionistas ,asi como también el número de acciones que tenga cada uno . También el giro,de la empresa y sus principales productos .
- 2) DATOS DE LA INDUSTRIA . - Se refiere , a como realizar el proceso productivo , su ventas , contratos por comisiones , asistencia técnica , etc., y describir en forma resumida cada uno de estos .
- 3) OBJETIVOS . - Estos son los planes de la compañía , tanto a corto plazo , como a largo plazo , y como se lograrán estos .
- 4) COMPRAS . - Hacer una descripción de sus principales proveedores de materias primas , y en las condiciones de pago que se tengan con cada uno de ellos . Asi como la utilidad por línea de productos ; determinación de la utilización de la capacidad instalada y planes de productos nuevos , etc.

- 5) VENTAS . - Hacer una descripción por líneas de productos de las ventas , sus principales clientes y el porcentaje de ventas que se tengan por cada uno de ellos ; así como también los métodos de distribución y políticas de ventas , descuentos , etc.
  
- 6) NOMINAS . - Hacer un resumen por cada uno de los departamentos del personal que tengan. También si existe algún sindicato y hacer en forma resumida una descripción del contrato colectivo de trabajo - y/o reglamento interior de trabajo , considerando los aspectos más importantes , así como también las prestaciones que le les otorgan a los obreros , empleados y funcionarios de la compañía .
  
- 7) COMPETIDORES . - Describir los principales competidores , y así como también el porcentaje aproximado del mercado que tenga en su poder la empresa , y -- sus posibles planes a futuro .

8) LOCALIZACION . - Hacer una descripción de la dirección y/o ubicación de la empresa , sus subsidiarias filiales , etc.

Así como también el grado de independencia contable y administrativo que tengan con la matriz .

9) SISTEMA DE INFORMACION . - El tipo de registro contable que se tenga y los principales informes que se emitan , estados financieros básicos , presupuestos , análisis de inventario , relaciones de cuentas colectivas , etc.

10) GERENCIA . - Hacer un organigrama en forma resumida , considerando la experiencia y la capacidad de los funcionarios de la empresa , y así como también el grado de cooperación con los auditores externos.

11) CONSULTORES . -

Describir los principales consultores que prestan -  
sus servicios profesionales .

12) INFORMES DE LOS AUDITORES EXTERNOS . -

Determinar el tipo de informe que se emitirán como  
pueden ser el dictámen para efectos financieros en  
español e inglés , carta a la gerencia , etc.

13) EXPERIENCIA ANTERIOR . -

Hacer un breve resumen de las áreas críticas consi-  
deradas el año anterior .



14) RESUMEN DE RIESGOS IMPORTANTES Y SU IMPACTO EN EL PLAN  
DE AUDITORIA . -

Describir los problemas potenciales que se tengan - ya sean fiscalmente , financieramente o contable , o porque aquellos detectados durante nuestra revisión analítica , o en el estudio y evaluación del control interno preeliminar . De esto se debe determinar las alternativas posibles y escoger la más idónea para el beneficio de la empresa .

## C.2) PLANEACION FINAL

Esta fase se realiza después del cierre del ejercicio de la empresa , o sea en la visita para la revisión final que realiza el equipo de auditoría .

De los procedimientos a seguir más comunes son :

### 1) REVISION DE LOS DATOS FINANCIEROS . -

Al cierre del ejercicio , consistente en una revisión analítica , y se lleva a cabo tan pronto como la información este disponible .

El propósito de ésta revisión es similar a la que se efectúa en la revisión preeliminar en la fase inicial . Esto podría llegar a afectar los programas de auditoría por lo que el auditor debe justificar estos cambios , debido a las tendencias y condiciones subssecuentes a la revisión de la auditoría preeliminar .

### 2) ACTUALIZACION DEL CONTROL INTERNO . -

Para las áreas de confianza en las que el auditor ha realizado pruebas de cumplimiento hasta la fecha de la revisión preeliminar , se deberá decidir , si estas han de extenderse a la parte restante del periodo que se está revisando . En situaciones en que el auditor concluye que no es necesario exten..

El auditor concluye que no es necesario extender al alcance de las pruebas de cumplimiento , en los papeles de trabajo por cada ciclo de transacciones . Se deberá documentar el hecho de esta decisión , y la adopción luego de darle consideración -- apropiada a todos los factores que llegaron a influir para la toma de ésta decisión .

3) ACTUALIZAR EL MEMORANDUM DE LA PLANEACION INICIAL

Esta actualización se debe realizar en caso necesario , debido a situaciones especiales o extraordinarias sucedidas entre el periodo de la revisión preliminar con la final .

4) REVISION DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORIA

Basado en los resultados obtenidos en los puntos anteriores , se realizará las modificaciones que se consideren necesarias , si es que se requieren .

5) REALIZACION DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Cualquiera de los procedimientos adicionales que el auditor considere necesarios , ya sean pruebas de cumplimiento o sustantivas finales , diseñadas para proporcionar un grado razonable de seguridad .

6) MANIFESTACION DE LOS RESULTADOS DE LOS PROCEDIMIENTOS Y CONCLUSIONES .

Una manifestación de conclusiones , que exprese la opinión final del auditor con respecto al trabajo realizado en cada una de sus pruebas , y éstas deben incluirse en los papeles de trabajo .

7) EMISION DE LOS INFORMES DEL AUDITOR

De acuerdo , a que informes se emitan , el auditor los realizará en base a los resultados obtenidos en el desarrollo del trabajo de auditoría .

C A P I T U L O            II

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

a.-	Introducción	
a.1.-	Definiciones .....	35
a.2.-	Características .....	36
a.3.-	Objetivos .....	37
b.-	Controles Administrativos	
b.1.-	Definición .....	39
b.2.-	Clasificación .....	40
c.-	Controles Contables	
c.1.-	Definición .....	48
c.2.-	Objetivos .....	48
d.-	Evaluación del control interno	
d.1.-	Objetivos .....	52
d.2.-	Principales Métodos .....	54
e.-	Determinación de Areas Críticas .....	58

a.- I N T R O D U C C I O N

En base al desarrollo industrial que se tiene en la actualidad en México , se ha tenido la necesidad de tener un control interno más sofisticado , para poder llegar a tener una mayor eficiencia sobre las operaciones .

Con el fin de cumplir con la segunda de las normas relativas a la ejecución del trabajo "que señala que el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente que le sirvan , de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él ; asimismo , que le permita determinar la naturaleza , extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría" . (1)

Es por eso que tendrá el auditor la necesidad de realizar un estudio y evaluación del control interno en cada uno de los trabajos a desarrollar , realizándolo en forma cíclica y profundizar en las áreas críticas de la empresa .

La revisión del control interno es la fase más importante en el desarrollo de la auditoría , porque de esto dependerá mucho la estrategia de la auditoría .

(1) Normas y Procedimientos de Auditoría  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos , A.C.  
1981 Boletín E-02 y H-10 Control Interno .

a.1

## DEFINICIONES

Existen diversas definiciones sobre el control interno que han sido emitidas, pero mencionaré las más importantes :

Según el libro de "Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos , A.C.- - 1981 Boletín E-2 y H-10 Control Interno" , dice :

"El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos , verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera , promover eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas preescritas por - la administración" .

Según el "American Institute of Certified Public Accountants en el Statement on Auditing Procedures (SAS) No. 1 Sección 300 de Normas Relativas a la Ejecución del -- Trabajo" , y dice :

"El control interno comprende el plan de organización , todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas en el negocio , para proteger sus activos , verificar - la exactitud y confiabilidad de sus datos contables promover la eficiencia en las operaciones y estimular la adhesión a las prácticas ordenadas por la gerencia" .

a.2

## C A R A C T E R I S T I C A S

Un sistema de control interno para que sea aceptable de  
berá poseer las siguientes características en forma ge  
nérica :

- 1) Un plan de organización que separe las funciones de autorización , ejecución , contabilización y custodia de las mismas transacciones .
- 2) Procedimientos de autorización y contabilización que especifiquen la manera en que deben utilizarse los manuales operativos para la obtención , clasificac--ción y comunicación de los datos financieros .
- 3) Prácticas aptas para asegurar que se lleven a cabo los procedimientos preescritos .
- 4) Personal capacitado y entrenado para llevar a cabo las tareas asignadas .

Estas caracterfsticas son necesariamente elementales pa  
ra la eficiencia en un control interno , y si llegara a faltar alguna de ellas , se tendría una deficiencia im  
portante , se cuantificará , y esto posiblemente tenga cierto impacto sobre los estados financieros de la em--presa .



a.3

### O B J E T I V O S

La gerencia de la empresa tiene la responsabilidad y obligación de establecer y supervisar el sistema de control interno adecuado para :

- 1) Proteger los activos propiedad de la empresa .
- 2) Comprobar la exactitud y confiabilidad de los datos contables .
- 3) Promover la eficiencia de las operaciones , y
- 4) Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la gerencia .

Los dos primeros incisos se conocen como controles contables , y los dos últimos como controles administrativos .

Es necesario que haga incapié , que es imposible el establecer un sistema de control interno que proporcione tódos los salvaguardas y satisfaga todas las necesidades de una empresa , sin considerar el tamaño y giro , debido básicamente a que como es creado por los seres humanos y llevados a la práctica por los mismos , siempre se tendrán potencialmente un grado de incertidumbre en cometer errores o irregularidades , por lo que la gerencia debe vigilar constantemente su funcionamiento , en los aspectos de :

- 1) Que las políticas establecidas , están siendo correctamente interpretadas y ejecutadas .
- 2) Que en la existencia de posibles cambios en las condiciones de las operaciones , no han provocado que los procedimientos establecidos sean obsoletos o -- inadecuados .
- 3) Cuando en un momento dado exista una desviación se tomen de inmediato las medidas correctivas .

Cualquier sistema por más sólido que éste sea , rápidamente se deteriorará , si no es revisado periódicamente.

Por último mencionaré que es de suma importancia , que cuando se implante un sistema de control interno , se debe de considerar su eficiencia económica , porque en dado que el costo de protección sobrepase la utilidad o que ciertos controles llegaran a perjudicar adversamente la producción , ventas , etc., la gerencia , puede llegar a concluir que el sistema no es el adecuado , y por lo que tendrán la necesidad de llegar a implantar otro , de acuerdo a las necesidades y características de la empresa .

**b.- CONTROLES ADMINISTRATIVOS**

Para efectos de evaluar en una forma eficaz los controles que están específicamente asociados con un sistema , el auditor externo debe conocer el ambiente en que se produce , procesa , revisa , aprueba y se acumula datos.

Las características de control , relacionados en este ambiente se determina como controles administrativos , esto usualmente no afecta al flujo de transacciones directamente , debido a que sus principales funciones , son el promover la eficiencia de las operaciones , y que éstas estén de acuerdo a las políticas establecidas por la gerencia .

**b.1 DEFINICION**

Según el "American Institute of Certified Public Accountants" en el "Statement on Auditing Procedures" (SAS) No. 1 Sección 300 "Normas Relativas a la Ejecución del-Trabajo" , y en el cual se establece :

"El control administrativo incluye , pero no se limita al plan de organización y con procedimientos y registros que están relacionados con el proceso de la toma de decisiones , conducen a la autorización de transacciones por la gerencia . Tal autorización es una función de la gerencia directamente asociada con la responsabili--

...dad de lograr los objetivos de la organización , y es el punto de partida para establecer el control contable de las transacciones" .

Por lo anterior , estos por lo general no puede el auditor determinar un rastro de evidencia documental , sino que para tener un conocimiento de ellos , se tiene que emplear las indagaciones al personal apropiado y observaciones personales del funcionamiento .

b.2.-

#### C L A S I F I C A C I O N

##### 1) Estructura General de la Organización

Abarca aquellas políticas y procedimientos establecidos a fin de asegurar que se confiera la autoridad para la toma de decisiones al debido nivel gerencial , y que estas decisiones y políticas gerenciales sean debidamente implantadas .

El tipo de la estructura de la organización varía de una empresa a otra , dependiendo de factores como la filosofía gerencial del control de las operaciones , la naturaleza de las actividades y la dispersión geográfica de sus unidades operativas (subsidiarias , afiliadas , etc.), o cualquier otro tipo de factores que son peculiares a una determinada empresa .

Estas implicaciones de la estructura general de la organización deben estar determinados al comienzo del trabajo de auditoría .

Es de suma importancia que en cualquier organización , exista cierta dependencia , en cada uno de los departamentos, esto no implica que existan barreras que impidan la comunicación en los mismos, debido a que es necesario las constantes consultas para efectos de mejorar el flujo y eficiencia de las operaciones .

En lo que si es elemental es que ningun departamento deberá controlar los registros contables relativos a sus propias operaciones , y por lo que -- ninguna persona debe controlar todos los pasos de una transacción sin la intervención de otra persona u otras personas para llegar a tener una comprobación cruzada , y sino se llegará a tener dicha separación , los registros contables pueden ser fácilmente manipulados , y por lo que llegar a detectar errores o irregularidades , puede ser difícil , sino que imposible .

Cuando existe una división de las funciones de las actividades , es recomendable el establecer las responsabilidades en cada uno de los departamentos para efectos de un eficiente flujo de las operaciones , y con esto debe ir aunada la delegación..

... de autoridad , la cual debe estar bien defini  
da , hasta donde sea posible .

Las funciones y las responsabilidades , no deben ser conflictivas , y se deben evitar , pero cuando esto no sea posible , debido a que estas se comple  
mentan , que en algunos casos llegará a suceder , esto se debe de dividir en cada una de las faces  
en forma apropiada . Dicha división es una carac  
terística en un buen sistema de control interno en el cual se debe estipular que deben estar separa  
dos las funciones de iniciación y autorización de una transacción y su registro .

Es conveniente que para un adecuado sistema de con  
trol interno , es el de integrar en un todo a ca  
da una de sus partes como una unidad de funciona-  
miento .

La cooperación interdepartamental se basa primor-  
dialmente en las relaciones humanas , porque po-  
dría llegar a suceder que se tenga un personal con  
un alto grado de preparación , pero estos no po-  
drían llegar a ser compatibles en sus caracteres  
de su personalidad , con lo cual se tendría conflic  
tos , y un bajo rendimiento en sus funciones ,por  
lo que la gerencia debe estar pendiente de este -  
tipo de situaciones y llegar a solucionarlas en  
forma adecuada .

Por último mencionaré , que también se debe tener un buen sistema de contratación de personal para llegar a tener gente con capacidad y experiencia , para que con esto se llegue a cumplir con los objetivos y funcionamientos , en el control interno .

Es conveniente que todo lo anteriormente establecido estuviera , o esté plasmado en un manual de organización de la empresa , y el cual tenga acceso o lo tengan , todo el personal , así como también los auditores externos , para llegar a conocer como es y como funciona el control interno establecido por la gerencia de la empresa .

## 2) Auditoría Externa

El auditor independiente debe adquirir un entendimiento y conocimiento de las funciones del auditor interno y como esto llega o no , a afectar al sistema global del control interno .

Auditoría interna actúa como un nivel separado a fin de determinar que el sistema está funcionando eficazmente .

En este contexto , los controles internos funcionan en tres niveles diferentes , los cuales debe tomar en cuenta el auditor independiente , estos niveles de control son como sigue :

- Los procedimientos de trabajo que, realizan diariamente todo el personal .
- La función de supervisión (revisión y aprobación) llevado a cabo por la gerencia , aplicada tanto a procedimientos específicos de control , como a los informes producidos por el sistema de información .
- La función de auditoría interna, las cuales revisan y evalúan las funciones de los dos niveles anteriores .

Para efectos de llegar a determinar las funciones de auditoría interna , el auditor independiente debe realizar una evaluación en forma similar al usado para evaluar a otros controles , se deberá identificar las actividades que se relacionan con los objetivos de la auditoría del auditor independiente . El trabajo realizado por auditoría interna se evaluará para llegar a determinar , si estos pudieran llegar a substituir alguna prueba sustantiva o de cumplimiento , o a disminuir el alcance en nuestras pruebas .

Las actividades que por lo general realizan los auditores internos y que pueden ser de gran ayuda para las pruebas del auditor independiente , y las cuales son aunque no necesariamente incluye a todas :



- Revisión y evaluación de los controles contables .
- Determinar el grado de cumplimiento de las políti--cas y procedimientos establecidos por la gerencia .
- Determinar hasta que punto los activos de la compa--ña son contabilizados y protegidos contra pérdidas.
- Evaluar la calidad del desempeño en el cumplimiento de las responsabilidades asignadas y ,
- Recomendar mejoras operativas .

Debe considerarse que los auditores internos frecuentemente enfo--can su trabajo en términos cualitativos de la organización , ta--les como departamentos , sucursales u otras actividades , y el enfoque para la evaluación de sistemas debe ser por ciclos de --transacciones y/o saldos específicos .

b.3) Administración de la Función Contable

La importancia para el auditor de la adecuada administra--ción de la función contable , se base en el riesgo de que los controles delineados sobre el procesamiento de transacciones puede no funcionar adecuadamente , debido a la equivocación o error humano ; por consiguiente ,el auditor externo por lo general debe de interesarse en los controles indirectos o suplementarios que existen para reducirlo al mínimo , estos controles generalmente incluyen :

- a) Eficientes procedimientos presupuestarios que permij--ten una comparación objetiva con los resultados ...

... reales , y una oportuna investigación de las variaciones significativas .

- b) Informes financieros internos que están diseñados sobre una base de presentación y que son prontamente emitidos después del cierre del período .
- c) Procedimientos para la comparación de informes no preparados por los departamentos operativos con datos incluidos en los estados financieros , por -- ejemplo : comparaciones de los presupuestos por línea de productos del departamento de cómpras con los listados de inventarios físicos , como verificación de posibles inventarios obsoletos o de lento movimiento .
- d) Niveles del personal que es adecuado tanto en términos del número necesario para procesar eficazmente los datos contables como los niveles de destreza - requeridos en la función de procesamiento .
- e) Adiestramiento y evaluación periódica en el personal .
- f) Asignación de responsabilidades que son claramente definidas en manuales de organización o mediante descripciones por escrito del trabajo y organigramas .

**g) El establecer políticas y procedimientos de contabilidad .**

**Al concluir su evaluación de estos aspectos de la administración contable , el auditor podrá formarse una opinión en cuanto , a si se ha creado el ambiente que conduzca a un pronto , preciso y cuidadoso procesamiento de información contable , mediante el sistema .**

## C.- C O N T R O L E S . C O N T A B L E , S

### c.1.- DEFINICION :

Según el "American Institute of Certified Public Accountants" en el "Statement on Auditing Procedures" ( SAS ) No. 1 sección 300 de las "Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo" y en la cual dice :

"El control contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que se refieren a la protección de los activos y a la confiabilidad de los registros financieros y , consecuentemente , están diseñados para suministrar seguridad razonable" .

### c.2.- OBJETIVOS :

Los objetivos principales que comprenden a los controles contables dentro de cualquier compañía son :

- 1) Las transacciones se registran conforme es necesario, para permitir que la preparación de los estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados consistentemente en relación al ejercicio anterior y para mantener datos relativos a la custodia y protección de los activos .

- 2) Las transacciones se ejecutan de acuerdo con autorizaciones generales o específicas de la gerencia .
- 3) El acceso a los activos sólo se permite de acuerdo con autorizaciones de la gerencia .
- 4) Los datos registrados , relativos a la custodia de los activos son comparados con los activos existentes durante intervalos razonables y se toman las medidas apropiadas con respecto a cualquier diferencia que se pudiera llegar a tener .

Por lo que son los aspectos más importantes que comprenden cualquier control contable establecido en una empresa , independientemente del tamaño y giro .

Cabe mencionar que en algunas ocasiones existen controles que tienen fines de dualidad o sea , que son controles contables y administrativos , por ejemplo , los informes de costos y ventas por línea de productos , esto permite la toma de decisiones (que son controles administrativos) en las políticas de ventas líneas de crédito , descontinuar una línea de productos por incosteable , stock de inventarios , compras , etc., y este tipo de información se obtiene por medio de los controles contables .

Para llegar a cumplir con eficacia en el establecimiento de los controles contables , es necesario el implantar o tener una manual de operación donde se incluya una explicación aunque sea

... en forma somera , de cada una de las cuentas utilizadas y - las políticas de contabilización , y como debe ser el flujo de las operaciones y autorización en cada uno de los departamentos.

Esto debe ser lo más sencillo posible para efectos de que cualquier persona lo llegara a comprender con facilidad y poder registrar con la mayor exactitud y prontitud , también debe tener un costo mínimo en relación a los resultados a obtener por la - implantación del mismo .

El auditor en estos controles si los puede llegar a documentar y evaluar mediante las pruebas de cumplimiento y sustantivas para poder llegar a determinar , en base a los resultados obtenidos el alcance , oportunidad y naturaleza de los procedimientos de auditoría que se realizarán , y que estos se plasmaran en los programas de auditoría , lo cual se realiza para poder tener una evidencia suficiente y competente , y esto se logra por medio de la inspección , observación , indagación , investigaciones y confirmaciones para efectos de tener una base objetiva para determinar el grado de seguridad de las fuentes donde se procesa y emite toda la información financiera y la custodia y protección de los activos de la empresa .

La protección de los activos físicos puede lograrse mediante diversos procedimientos , incluyendo :

- Restringiendo el acceso a oficinas , planta , etc., al personal autorizado exclusivamente mediante el uso de guardias , cercas , áreas cerradas , etc.
- Adecuada protección de los activos sujetos a deterioro por parte de los elementos de la naturaleza .
- Almacenamiento de los registros importantes en áreas que estén cerradas o bajo custodia constante .
- Almacenamiento de documentos negociables en cajas de seguridad , a las cuales no sea una persona la que tenga acceso exclusivo .
- Procedimientos eficaces de investigación del personal empleado para ocupar puestos claves dentro de la empresa .
- Revisión periódica de la suficiencia de la cobertura de seguros , etc.

Después que el auditor haya evaluado estos aspectos , los cuales son de carácter general en cualquier empresa , se podrá formarse una opinión con respecto a la prevención de la seguridad y salvaguarda de los activos .

D.- EVALUACION DEL CONTROL  
INTERNO

El auditor externo debe llegar a tener un conocimiento de los procedimientos del flujo de las operaciones, registro y autorización , para efectos de llegar a concluir si los procedimientos se siguen a la práctica y que se están cumpliendo con los objetivos por los cuales fueron creados . Para llegar a examinar es necesario el realizar pruebas de cumplimiento en las cuales siguen - desde el inicio una serie de transacciones hasta el final , o sea , el registro y contabilización de la misma , haciendo de esto un examen documental en cada una de las faces .

La evaluación del control interno el auditor la hará en el trabajo preliminar y en la revisión final determinará si es necesario darle mayor alcance o no , dependiendo de los resultados de la revisión preliminar como de las fluctuaciones o cambios ocurridos en la fase final.

D.1. OBJETIVOS :

Al realizar el estudio y evaluación del control interno el auditor persigue dos objetivos , a saber :

- 1) El llegar a determinar el grado de confianza sobre del control interno , con el fin de determinar la naturaleza , extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría que deban aplicarse , ya sean de



...cumplimiento o sustantivas . En las pruebas de cumplimiento el auditor tendrá la necesidad de evaluar cualitativa y cuantitativamente las fortalezas y debilidades del sistema del control interno , con el enfoque de corroborar las fortalezas y en las debilidades se determinarán su impacto en los estados financieros o en su defecto detectar si existe alguna medida compensatoria .

- 2) Cuando se determina que las debilidades no tienen un impacto importante en los estados financieros, se realizarán recomendaciones (la carta a la gerencia) para llegar a disminuir el grado de error o riesgo, que se tenga en el control interno .

Para evaluar el control interno se debe considerar tanto los controles contables como administrativos , pues ya que con esto se tendrá una visualización más amplia y completa para poder concluir en una forma objetiva .

No es posible que en el transcurso de la auditoría , se llegue a evaluar todos los procedimientos del control , se llegue a evaluar todos los procedimientos del control , sino que se debe por lo menos cubrir las áreas más importantes y en forma cíclica ir abarcando la demás áreas .

## D.2.- PRINCIPALES METODOS

Hay tres métodos usados comunmente para el estudio y evaluación del control interno los cuales se describen , - tanto en sus ventajas como sus desventajas en cada una de ellas :

1) Cuestionario .- Los cuestionarios son generalmente eficaces en la revisión del control interno y sus principales ventajas son :

- Adaptabilidad
- Simplicidad
- Facilidad de su uso sin un amplio entrenamiento especial .

Sus principales desventajas son :

- No siempre cubren todas las áreas importantes .
- No muestran la división de funciones y responsabilidad del personal .
- No muestran el flujo de transacciones y documental en el sistema .

Este tipo de desventajas son superadas complementándolo con diagramas de flujo de las principales ciclos de transacciones y/u operaciones y con memorandums narrativos.

2) Diagramas de flujo . - Estos por lo general son de gran ayuda y se deben de realizar por los principales ciclos de las transacciones y/u operaciones de la compañía .

Sus principales ventajas son :

- Se determina la división de funciones y responsabilidad del personal .
- Determina el flujo de las operaciones y/o transacciones en forma detallada .
- Brinda una gran ayuda para saber si en flujo de las operaciones y/o transacciones están debidamente revisadas y autorizadas .
- Proveen una familiarización rápida del con--trol interno , para las futuras auditorías.

Sus principales desventajas son :

- Es difícil el llegar a preparar en una forma comprensible y sencilla en un tiempo razonable .
- No determina en alguna forma en caso de detectar una debilidad , alguna medida compensatoria , en caso de que exista .

Estas desventajas hacen que los diagramas de flujo no sean utilizables como métodos exclusivos , sin embargo es conveniente el complementarlo con cuestionarios y con memorandums narrativos .

3) Memorandum narrativo . - Este tipo de descripciones por lo general se usan para negocios pequeños , sin embargo también son utilizados como complemento a los cuestionarios y diagramas de flujo .

Sus ventajas principales son :

- Simplicidad
- Su facilidad de realizarlo sin un entrenamiento especial .

Sus principales desventajas son :

- El que se tiene dificultad de llegar a determinar si se han cubierto todas las áreas importantes .
- La dificultad de identificar por su lectura las debilidades y fortalezas del control interno .

Después de obtener un conocimiento general del control interno el auditor está en condiciones de hacer una evaluación preliminar sobre la efectividad y cumplimiento del mismo .

Después que el sistema haya sido probado , el auditor - tendrá que documentar sus conclusiones con respecto al grado de confianza que se tenga en el control interno , para poder llegar a determinar las pruebas sustantivas que consideré necesarias .

## E.- DETERMINACION DE AREAS CRITICAS

Después de obtener un conocimiento general del sistema por medio de la realización de una planeación inicial y final , un estudio y evaluación del control interno y en la revisión analítica se podrá detectar las áreas críticas (aunque en muchas ocasiones la empresa tendrá posiblemente conocimiento de ellas por medio de la expe--riencia de años anteriores) esto se realiza para determinar el grado de efectividad del mismo en cuanto a la seguridad . Si no se han provisto medios de control claves , el diseño del sistema puede permitir que ocurran errores o irregularidades y que queden sin detectar( aún cuando aisladamente cada control provisto por el sistema (y antes de las pruebas de cumplimiento) el auditor deberá considerar si existen o no áreas críticas en el sistema , que requieran una modificación al programa de auditoría o que se haga mayor énfasis en ciertas pruebas especiales a realizar .

El auditor al obtener información relativa al cumpli- - miento del sistema previsto , el estará interesado en las desviaciones detectadas que puedan afectar la con--fiabilidad de los datos financieros , estos incluyen por ejemplo :

**Errores no detectados como :**

- **Procesamiento incompleto de una partida por falta de la autorización de la persona asignada .**
- **La aplicación inadecuada de un principio de contabilidad o a una inconsistencia .**
- **Emitir dentro de la nómina a ex-empleados en forma intencional , etc.**

**Cuando el control interno es deficiente , debido a que aplicando el sistema previsto , pueden ocurrir errores o irregularidades que no sean detectadas y por lo cual esto también puede ocasionar que se tengan problemas por tener áreas críticas , por el deficiente sistema en su funcionamiento . Por consiguiente de nada serviría la inclusión de ciertos atributos en el sistema de control interno para efectos de nuestras pruebas de cumplimiento , sin embargo , el conocimiento de este tipo de situaciones requerirán la modificación de los programas de la auditoría .**

**En cada uno de los errores o irregularidades detectadas por el auditor deberá analizarlos cuidadosamente y anotarlo en los papeles de trabajo , aunque en muchas ocasiones esto se puede llegar a aclarar satisfactoriamente discutiéndolos con el personal apropiado de la empresa pero siempre se tendrá que corroborar -**

... las explicaciones dadas y también plasmarlas en los papeles de trabajo , pero en caso de no quedar satisfecho por las explicaciones dadas se tendrá la necesidad de cuantificar el efecto en los estados financieros para poder llegar a tomar una resolución al respecto .

Aunque la finalidad de la auditoría no es detectar necesariamente irregularidades , debido a que se realiza el trabajo mediante pruebas selectivas y no se revisan todas las operaciones realizadas por la empresa durante el año que se está revisando , - el auditor debe considerar la posibilidad de que cualquier irregularidad constituya una posible indicación de errores intencionales por lo que podría ocasionar desfalcos o fraudes a la empresa .

Cabe mencionar que siempre se deben esperar cierto número de errores debido a que como todo esfuerzo humano , los sistemas de control interno fallan debido a errores rutinarios , conceptuales o incumplimiento de un individuo .



C A P I T U L O

III

REVISION ANALITICA

a.- Propósito y Enfoque .....	62
b.- Tipos de comparación .....	66

a.- PROPOSITO Y ENFOQUE

La revisión analítica es una prueba sustantiva de auditoría , diseñada para efectos de detectar las relaciones poco usuales anormales o no esperadas , los cuales pueden llegar a iniciar un cambio en las condiciones de las operaciones , problemas potenciales de financiamiento , errores en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados sobre bases consistentes , etc., que pudieran llegar a tener un efecto importante para el desarrollo de la auditoría .

Y por lo que la revisión analítica nos ayuda a tener una idea más clara sobre los estados financieros del cliente , y también a que por medio de ésta técnica se detectan las áreas críticas , en las cuales se tendrá que aplicar en caso de ser necesarios procedimientos o técnicas especiales .

El efectuar este tipo de revisión el auditor debe de aplicar su juicio y criterio profesional , para no llegar a enfocar mal la estrategia de la auditoría y por ende las consecuencias respectivas de trabajo excesivo en áreas que no lo requieran o no llegar a resolver en forma anticipada los problemas potenciales que se podrían llegar a tener , etc.

Es necesario el analizar los efectos que se detecten en las fluctuaciones , las cuales se conforman en un ciclo o sea la causa y efecto que se tenga y no como un hecho aislado .

El auditor tendrá la necesidad de realizar dos revisiones analíticas de los estados financieros , siendo exclusivamente más práctico del balance general y del estado de resultados y como en forma auxiliar el estado de cambios .

La primera revisión se hará con fecha a la revisión preliminar que se esté efectuando , después de haber realizado la planeación inicial , aunque la revisión analítica conforma parte de ésta . Es necesario efectuarla antes de hacer los programas de auditoría y/o de alguna otra prueba , ya que , después de los resultados obtenidos , por medio de ésta técnica , se llegará a determinar los alcances , naturaleza y oportunidad relativo al trabajo a desarrollar en cada uno de los segmentos que conforman los estados financieros .

La segunda revisión se efectuará con las cifras del cierre de ejercicio , aunque claro sin considerar los ajustes de la auditoría , para efectos de determinar si es necesario alguna modi-

...ficación o no a los programas de auditoría, previamente hechos en la revisión inicial , en vista de los cambios en las tendencias y condiciones ocurridas en el lapso entre la revisión preeliminar y la final .

Cuando la revisión analítica revela relaciones anormales , el auditor generalmente empezará su investigación haciendo las preguntas adecuadas . Normalmente , hará pruebas para verificar la razonabilidad de las respuestas obtenidas mediante referen--cias a la documentación de soporte , fuentes independientes , - etc.; después de esto , si lo considera necesario , incluirá puntos especiales en el programa de auditoría , a fin de evaluar el efecto que la situación descubierta pueda tener sobre los estados financieros . Por ejemplo , si las cuentas por cobrar - han aumentado en un 20 % sin un incremento en las ventas , el auditor preguntará al cliente sobre la causa de este hecho . El cliente podría contestar que los cobros se realizan con lenti--tud debido a la difícil situación económica en el país . El auditor , que ya conoce esta situación , irá más allá en su investigación para verificar la razonabilidad de esa explicación y , en consecuencia , revisará la antigüedad de las cuentas por cobrar y discutirá la situación con el departamento de crédito .

Habiéndose satisfecho de que la situación económica del país , antes explicada es realmente la razón por la cual se dió el aumento en las cuentas por cobrar , entonces el auditor considerará las implicaciones para la auditoría .

Por lo descrito anteriormente se puede concluir que al efectuar la revisión analítica proporciona una gama de información complementaria , para efectos de una adecuada planeación objetiva de la auditoría , pues ya que los programas tendrán el enfoque necesario para la solución anticipada de todos los problemas potenciales y aplicar los procedimientos y técnicas de auditoría adecuados , y a consecuencia de esto se reducirá el tiempo invertido se tendrá gran calidad del trabajo a desarrollar por el equipo de auditoría .

b.- TIPOS DE COMPARACION

Uno de los más importantes problemas que se tienen al desarrollar la revisión analítica, radica en la interpretación de las fluctuaciones en los estados financieros. Desafortunadamente no existe una forma establecida para la solución de este problema y los únicos elementos que podrían ayudar a subsanar esto son el desarrollar una buena planeación objetiva para llegar a tener un conocimiento profundo sobre el cliente y como también el aplicar los conocimientos y experiencia del auditor, para poder enjuiciar cada una de estas fluctuaciones.

Es necesario el mencionar que pueden existir fluctuaciones producto de :

Administración . - Cuando en una empresa se ha tenido una administración dinámica e imaginativa y con conocimiento de causa y con lo cual se tendrá un desarrollo constante, y en su defecto cuando existen cambios en la misma se podría llegar a tener el riesgo de que se tenga una administración apática e incapaz de mantener o aumentar el desarrollo de la empresa .

### Empresas cíclicas . -

Existen empresas en las cuales ciertas épocas del año se concentra la mayoría de sus operaciones o al menos las más importantes . Este tipo de empresas el auditor de be de tener mucho cuidado , para efectos de analizarla comparativamente entre las épocas de mayor operación y no cometer el error de comparar en forma errónea y llegar a conclusiones y realizar programas desvirtuados .

De lo anteriormente descrito es lo más común que podría llegar a enfrentarse un auditor y el cual lo debe tener muy en cuenta durante el desarrollo de la revisión ana lítica .

Haré incapié que de las fluctuaciones que existan en los estados financieros , se debe , en primera instancia ir a comentarlas con los funcionarios responsables de cada uno de los departamentos afectados , para que con esto poder encausar nuestras investigaciones por el camino correcto , esto se hace con el fin, de como estos funcio narios por el conocimiento que tienen sobre la empresa, nos brindarán una información muy valiosa , pero no nece sariamente el auditor debe confiar en todas las explica ciones , sino que éstas deben ser corroboradas .....

... y plasmarlas en los papeles de trabajo .

Por último mencionaré que también es necesario considerar dentro de este tipo de prueba sustantiva los presupuestos , razones financieras y análisis de la utilidad bruta por línea de productos , porque estos nos permiten también detectar problemas como serían :

- Solvencia o capacidad de pago
- Problemas en la cobrabilidad
- Inventarios obsoletos o de lento movimiento
- Posibles existencias de productos que se tengan utilidades bajas o pérdidas
- Que los presupuestos estén preparados deficientemente
- Posibles errores , irregularidades o inconsistencias , etc.

Por lo que esto podría llegar a impactar a los estados financieros y a consecuencia la estrategia de la audito



...rfa , por lo que el auditor debe cuidar estos aspectos . Por aquellas operaciones extraordinarias o sobre cambios importantes o excepcionales que se hayan sucedido , esto proporciona una ayuda a conocer los criterios de contabilización y políticas .

C A P I T U L O

IV

a) Propósito y Enfoque .....	71
b) Contenido de las Cartas a la Gerencia .	74

a.-

## PROPOSITO Y ENFOQUE

La carta a la gerencia es un informe que presenta el auditor externo a la empresa , la cual va dirigido , ya sea a los accionistas ,consejo de administración , gerente general o alguno de ellos en especial , esto depende de como lo requiera la empresa .

Esta carta se deberá mandar a cada una de las personas mencionadas anteriormente , así como también a los principales funcionarios de la empresa , para que con esto, se mantenga informado a todo el personal que toma las decisiones o que llega en forma importante llegar a influir en ellas , de como está funcionando los controles contables y administrativos que implantó la gerencia en la empresa , y por lo cual poder llegar implantar las soluciones adecuadas dependiendo de cada una de ellas .

El propósito fundamental de la carta a la gerencia , es de que el cliente mejore su control interno y el de llegar a corregir los problemas que se hayan detectado en la revisión y haciendo mención del efecto cuantitativo en los estados financieros , esto generará una mayor -- eficiencia en las operaciones y un incremento en las -- utilidades .

Se efectuará un borrador inicial de las debilidades , - observaciones y recomendaciones de los controles contables y administrativos detectados en la revisión de la auditoría , estas deben siempre de ser comentadas con - los principales funcionarios de la empresa , antes de - la emisión , para que con lo cual llegar a proporcionar una mayor seguridad de que se han considerado todos los factores que llegaran a influir y poder concluir objetivamente , esto se debe hacer porque podrían existir problemas en la interpretación y tener una conclusión mal fundamentada .

Cuando alguna debilidad de los controles contables o administrativos identificados en los papeles de trabajo de la auditoría , son omitidas en la carta en la gerencia , debido a que estas carecen de importancia , en caso de ocurrir esto , se deberá de quedar plasmado en -- los papeles de trabajo del porqué de esta decisión .

En algunas ocasiones existen compañías con un alto grado de confianza en su control interno , con lo que generará que sea difícil llegar a detectar anomalías o problemas potenciales , y por lo cual se podría tomar la decisión de no emitir la carta a la gerencia , aunque si esto llegara a suceder se deberá avisar al cliente y las causas que generaron esto , y por lo que deberá rea

...lizar un pequeño memorandum y anexándolo en los papeles de trabajo de la auditoría .

También puede ocurrir que en una observación detectada y que la gerencia ya tiene conocimiento de ella , y tenga ciertos planes correctivos , estas situaciones no las debe el auditor de dejar desapersibidos , sino que las debe de plasmar en la carta a la gerencia y como comentario adicional las medidas correctivas que la empresa realizará .

b.- CONTENIDO DE LAS CARTAS A LA GERENCIA,

El contenido de las cartas a la gerencia , variará significativamente de una auditoría a otra , debido a las fases de desarrollo del cliente .

El auditor al obtener un conocimiento en base a los puntos tratados en capítulos anteriores , concluirá y placmará estos , en la carta a la gerencia .

Dentro de la carta a la gerencia se establecerán todas las observaciones , debilidades y recomendaciones de -- los controles contables y administrativos , y algunos de ellos pueden ser :

- Deficiencias en el control interno y su efecto cuantitativo en los estados financieros .
- Comentarios para fortalecer el control interno y -- maximizar el flujo de las operaciones .
- Posibles riesgos de carácter fiscal o laboral y/o posibles beneficios .
- Alternativas de carácter financiero .
- Comentarios a los controles administrativos , como pueden ser una deficiencia en la realización de los presupuestos .

De lo anteriormente descrito son los conceptos generales que se podrían llegar a tratarse comunmente , por lo que el auditor debe de tomar en cuenta cuando realice este informe .

En el desarrollo de la carta a la gerencia , participa todos los miembros del equipo de auditoría , incluyendo desde el socio hasta el asistente , o también puede llegar a participar un especialista fiscal y/o financiero , del despacho de contadores públicos que esté dictaminando , pero el socio encargado será el que tenga la responsabilidad final sobre la emisión de la carta a la gerencia .

Los papeles de trabajo de la auditoría son la principal fuente de información para efectos de la realización de la carta a la gerencia , por lo que las conclusiones deberán estar soportadas y documentadas por todas las observaciones y/o comentarios , sobre los controles contables y administrativos de la empresa .

Por último mencionaré algunas técnicas de redacción que el individuo debe de considerar cuando realice una carta a la gerencia.

- Planear la carta antes de escribirla .
- Trazar los puntos principales y conocer su efecto .
- Organizar las observaciones en orden descendente de importancia .

- Utilizar encabezamientos descriptivos .
- Utilizar encabezamientos para cada uno de los ciclos y otras técnicas para destacar puntos importantes .
- Ser conciso pero completo .
- Utilizar el tiempo presente cuando sea apropiado .
- Evitar oraciones complejas .
- Ser discreto .
- Citar ejemplos específicos .
- Eliminé palabras , frases , oraciones , y párrafos que no sean esenciales .
- Usar palabras , frases y oraciones análogas .

Esto ayudará mucho en la presentación de la carta a la gerencia , debido a que ésta debe ser lo más amena y de corta duración , para no llegar a cansar al lector y con lo cual pierda toda su importancia .



## CONCLUSIONES

- 1.- El planear es la fase de investigación que nos sirve como indicador , para efectuar todos los procedimientos necesarios para el logro de los objetivos deseados .
- 2.- El auditor independiente al realizar su trabajo , tendrá la necesidad de efectuar una planeación , y la complejidad de ésta dependerá de las características de la empresa .
- 3.- La planeación deberá ser precisa y flexible , con objeto de que pueda adaptarse a las posibles contingencias que se llegara a tener en el desarrollo del trabajo .
- 4.- Al efectuar una planeación se podrá coordinar el trabajo, asignando en forma específica y a cada una de las personas que conforman el equipo de auditoría , basándose esto , en el conocimiento y experiencia de cada uno de ellos , lo cual reducirá los costos materiales , económicos y humanos en la realización del trabajo de auditoría.
- 5.- Al realizar la planeación de la auditoría , se establecerán anticipadamente los procedimientos y técnicas que se aplicarán , conforme a la problemática de cada uno de los segmentos que conforman los estados financieros , con lo que se tendrá una mayor eficiencia y calidad del trabajo a desarrollar .

- 6.- Las personas que participen en la realización de la planeación , deben tener la suficiente experiencia y conocimiento sobre la empresa , para emplear adecuadamente, el criterio y juicio profesional y lograr los objetivos deseados .
- 7.- El auditor independiente , deberá efectuar un estudio y evaluación del control interno , para determinar el alcance , naturaleza y oportunidad de las pruebas de auditoría , que realizará durante la ejecución de su trabajo de auditoría .
- 8.- En el funcionamiento de cualquier control interno ,siempre existirá la incertidumbre de que se cometan cierto grado de errores o irregularidades , las cuales deben ser evaluadas y de ser necesario cuantificadas .
- 9.- En la implantación y funcionamiento de un buen control interno debe ser costeable .
- 10.- El estudio y evaluación del control interno , se realizará por lo métodos de cuestionarios , diagramas de flujo y memorandum narrativo , los cuales se puede , inclusive , utilizar una mezcla de ellos .
- 11.- La revisión analítica es una técnica auxiliar de gran -ayuda en la planeación , para detectar las áreas críticas , errores , irregularidades e inconsistencias .

- 12.- La revisión analítica proporciona una gran seguridad de que serán adecuados los programas de auditoría , de -- acuerdo a las características de la empresa .
- 13.- La carta a la gerencia es en esencia , el objetivo que per-- sigue es el de informar a los accionistas y/o principa-- les funcionarios de la empresa sobre los diversos pro-- blemas que se tengan de carácter financiero , fiscal , laboral y el control interno .
- 14.- El consultar la carta a la gerencia del año anterior , ayuda al auditor independiente a conceptuar de como va evolucionando el control interno de la empresa , con lo que se tendrá una visión más amplia y ayudará en forma sustancial dentro de la elaboración de la planeación .
- 15.- Las grandes organizaciones de despachos de contadores - públicos , realizan la planeación , en cualquier traba-- jo de auditoría , y esto se facilita porque su personal está altamente capacitado pues le brindan constantemen-- te cursos , y en los medianos y pequeños , la realizan en forma muy deficiente , y esto se debe principalmente a su falta de capacitación y a su confianza en su expe-- riencia y conocimiento de la empresa .

## BIBLIOGRAFIA

### **NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**

Instituto Mexicano de Contadores Públicos , A.C.  
México , 1981 .

### **STATEMENT ON AUDITING STANDARS**

American Institute of Certified Public Accountants

- |    |   |      |
|----|---|------|
| 1  | Declaraciones sobre Normas de Auditoría   | 1979 |
| 9  | El efecto de la Función de Auditoría Interna en el Alcance del Examen del Auditor Independiente | 1975 |
| 16 | La responsabilidad del Auditor Independiente para Detectar Errores o Irregularidades            | 1977 |
| 22 | Planeación y Supervisión  | 1978 |
| 23 | Procedimientos Analíticos de Revisión   | 1978 |

### **UN ENFOQUE MODERNO APLICADO A LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS**

Gabriel Heffes Cattán

Instituto Mexicano de Contadores Públicos , A.C.  
México, 1974

**AUDITORIA ANALITICA**

**R.M. Skinner , F.C.A. y R.J. Anderson , C.A.**

**Ediciones Anaya**

**España , 1977**

**APUNTES DE AUDITORIA III**

**Daniel Alvarez Ramirez**

**Facultad de Contaduria y Administración U.N.A.M.**

**México , 1974**

**EL CONTROL INTERNO Y SU RELACION CON LA AUDITORIA DE ESTADOS  
FINANCIEROS**

**Alejandro Ramirez Mata**

**Tesis , U.N.A. , 1977**

**PLANEACION EN LA AUDITORIA**

**Rosario Galán Bautista**

**Tesis , U.N.A.M. , 1977**

**EL CONTROL INTERNO EN LOS NEGOCIOS**

**Joaquín Gómez Morfín**

**Fondo de Cultura Económico**

**México , 1973**