

28
2ej

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

ESCUELA DE ADMINISTRACION, CONTABILIDAD Y ECONOMIA



**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

**CUMPLIMIENTO CON LA NORMA DE AUDITORIA REFERENTE A:
"PLANEACION DEL TRABAJO"**

SEMINARIO DE INVESTIGACION

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA**

P R E S E N T A

MARIA DEL PILAR MORALES BERMUDEZ

GUADALAJARA, JALISCO. 1986



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

Página

INTRODUCCION	1
CAPITULO I	
GENERALIDADES	3
A) Antecedentes en México de la Profesión de Contador Público	4
B) Campo de Actuación del Contador Público	7
C) Naturaleza e Importancia de la Auditoría	12
D) Clasificación de la Auditoría	15
CAPITULO II	
LA PLANEACION Y SU RELACION CON LAS NORMAS DE AUDITORIA	18
A) Definición	19
B) Importancia	21
C) Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas	23
CAPITULO III	
ASPECTOS BASICOS DE LA PLANEACION DE AUDITORIA	41
A) Desarrollo y oportunidad de la Planeación	43
B) Fuentes de Información para realizar la Planeación	51
C) Estudio y Evaluación del Control Interno	67
D) Planeación y Supervisión del Personal Necesario	85
E) Estimación de Honorarios	89
F) Confirmación de Acuerdos con el Cliente	93

CAPITULO IV

PROGRAMA DE TRABAJO	96
A) Concepto	97
B) Clasificación	97
C) Finalidad	99
D) Aspectos que tienen influencia y se reflejan en el programa	101
E) Importancia y relatividad de riesgo	103
F) Principales cambios que produce el control <u>in</u> - terno en el programa	104
G) Contenido de los Programas	107
H) Ventajas y Desventajas de los Programas	112

CAPITULO V

CASO PRACTICO	114
CONCLUSIONES	129
BIBLIOGRAFIA	133

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

Una de las actividades más importantes del Contador Público Independiente es la emisión de su opinión o dictamen acerca de la veracidad de los estados financieros sujetos a revisión, sin duda alguna esto en la época actual por la que atraviesa el país se vuelve indispensable ya que con esto se deposita mayor confianza sobre los mismos.

Al emitir este dictamen asume una gran responsabilidad, por lo que para respaldarla, su trabajo se debe conducir de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, así como aplicar los procedimientos que se consideren necesarios, de acuerdo a las circunstancias.

Es trascendental antes de efectuar la revisión, analizar su Planeamiento ya que con ello además de obtener mejores resultados en cuanto a tiempo y gasto para el cliente se cumple con la primera de varias normas referentes a Ejecución del Trabajo.

La Planeación de auditoría queda formalmente asentada en los Programas de Trabajo cuyo objetivo, entre otros, es guiar al auditor en el desarrollo de la revisión, así como dejar evidencia de los procedimientos aplicados durante el mismo.

Otro aspecto importante y que lleva implícito la Planeación es la Supervisión, misma que no debe entenderse como una etapa final, sino más bien debe ejercerse en proporción directa al desarrollo del trabajo.

Es por todo lo anterior, que he considerado oportuno enfocar este trabajo hacia estos aspectos que aun cuando demasiado claros, en muchas ocasiones son dejados fuera del

trabajo de auditoría, no por falta de capacidad del auditor, sino precisamente por lo ya señalado el ser demasiado obvios lo que origina confianza en él.

Espero que esta investigación y aportación de mi -- parte haga que todos aquellos que lo lean, y que al igual -- que yo carezcan de la experiencia necesaria en esta profe -- sión, recapaciten antes de iniciar un trabajo de auditoría -- sin la debida Planeación.

CAPITULO I

GENERALIDADES

- A) ANTECEDENTES EN MEXICO DE LA PROFESION DE CONTADOR PU --
BLICO.
- B) CAMPO DE ACTUACION DEL CONTADOR PUBLICO:
1. Servicios que el Contador Público puede prestar traba-
jando en forma independiente.
 - a) Le corresponden al Contador Público en forma ex-
clusiva.
 - b) Servicios que presta el Contador Público en for-
ma exclusiva.
 2. Funciones que el Contador Público puede realizar tra-
bajando para una persona en particular.
 - a) Dentro de una empresa.
 - b) Otras.
- C) NATURALEZA E IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA.
1. Definición de Auditoría.
- D) CLASIFICACION DE LA AUDITORIA
1. Auditoría Externa:
 - 1) Auditoría de Estados Finan-
ciers.
 - 2) Auditorías Completas.
 - 3) Auditorías Especiales.
 2. Auditoría Interna:
 - Auditoría Continua o Perma-
nente.
 - Auditoría Periódica.
 - Auditoría Esporádica.

I. GENERALIDADES

A) ANTECEDENTES EN MEXICO DE LA PROFESION DE CONTADOR PUBLICO.

En México la Contaduría Pública nace en el siglo XX, al impartirse en 1905 la carrera de contador de comercio, en la Escuela Superior de Comercio y Administración.

En la época de 1905-1906 se establecen los primeros despachos de Contadores Públicos extranjeros.

Se considera como fecha de inicio de la profesión el 25 de Mayo de 1907, cuando Don Fernando Díaz Barroso presentó su examen profesional para obtener el título de Contador de Comercio.

El 11 de Septiembre de 1917 se constituyó la Asociación de Contadores Titulados, que en 1923 cambia su nombre por el de Instituto de Contadores Públicos Titulados de México, quedando constituido como Asociación Civil el 19 de Febrero de 1925.

La cátedra de auditoría se impartió por vez primera en la Escuela Superior de Comercio y Administración en 1923.

En el año de 1929 es fundada la Escuela Nacional de Comercio, como parte de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, otorgando el primer título de Contador Público a Salvador Reynosa, quien presentó su examen profesional el 24 de Octubre del mismo año.

El Instituto de Contadores Públicos Titulados de -

México, adopta un reglamento de Etica Profesional en 1929, - con el objeto de normar la conducta del Contador Público en sus tratos con el público en general, con la clientela y con los compañeros de profesión.

Los primeros despachos de contadores públicos mexicanos que se establecieron en México, fue al iniciarse la dé cada de 1931-1940.

El Estado confirió al Contador Público el estatus profesional el 1º de Octubre de 1945, al publicar la Ley reglamentaria de los artículos 4º y 5º constitucionales, relativos al ejercicio de las profesiones en la que se incluía la actividad del contador. El artículo 44 de dicha Ley permite a los profesionistas agruparse en organismos llamados Colegios.

El 20 de Junio de 1949 se constituyó el Colegio de Contadores Públicos de México.

La profesión contable es reconocida internacionalmente en 1951 al organizarse en México la II Conferencia Interamericana de Contabilidad.

En Septiembre de 1955 el Instituto de Contadores Públicos Titulados de México, cambió su denominación por la -- que utiliza actualmente: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., conservando hasta la fecha como objetivos principales, el promover la unión de los profesionales de la con taduría pública en el país, fomentar el prestigio de esta -- profesión, y emitir normas orientadas al ejercicio de dicha actividad.

En 1955, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos establece la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CNPA), la que en la actualidad tiene establecidos los

siguientes objetivos en su Boletín "A":

1. "Determinar las normas de auditoría y pronunciamientos normativos a que deberá sujetarse el Contador Público independiente que emita dictámenes para terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de información de su competencia.
2. Determinar procedimientos de auditoría para el examen de los estados financieros que sean sometidos a dictamen de Contador Público.
3. Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoría, en sentido amplio, que lleve a cabo el Contador Público cuando actúa en forma independiente.
4. Hacer las recomendaciones de índole práctica que resulten necesarias como complemento de los pronunciamientos técnicos de carácter general emitidos por la propia Comisión, teniendo en cuenta las situaciones particulares -- que con mayor frecuencia se presentan a los auditores en la práctica de su profesión". (1)

El Decreto Presidencial del 21 de abril de 1959, -- creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, reconociendo oficialmente el Dictamen presentado por el auditor independiente, para fines fiscales.

En 1965 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., adquirió el carácter de organismo nacional, con el fin de agrupar bajo esa forma a los Colegios Profesionales de Contadores Públicos que con carácter oficial funcionaban en la República.

En 1977 el Instituto se convierte en Federación de Colegios de Profesionales, con el cual consigue que sus pronunciamientos orientados al ejercicio de la profesión de sus miembros, tengan un reconocimiento oficial.

(1) - Instituto Mexicano de Contadores Públicos; Normas y Procedimientos de Auditoría; Instituto Mexicano de Contadores Públicos; Décimo -- quinta Edición, Página N° 4, 1984.

B) CAMPO DE ACTUACION DEL CONTADOR PUBLICO.

Las actividades que desempeña el Contador Público son consideradas actualmente en los diversos sectores de la sociedad, como indispensables. Estas funciones pueden ser de varios tipos, aunque desde el punto de vista de su independencia y exclusividad, la más conocida es la Auditoría.

Al considerar la palabra Público se observan dos cosas:

1. Ofrece sus servicios al público en general y no a una sola persona; es público, a diferencia de "privado".

2. Porque su responsabilidad es para con el público en general, ya que aunque preste sus servicios a cualquier persona que lo contrate, es un requisito indispensable de las profesiones liberales. Aunque se considera que la responsabilidad para con terceras personas, es cierta cuando se trata de dictaminar estados financieros, y en algunas funciones de testificación.

En términos generales, el Contador Público al emitir su opinión profesional sobre los estados financieros que analiza debe ser objetivo e imparcial, es decir, no permitir que este juicio se vea alterado por presiones e intereses de tipo social, familiar y económicos, ya que en virtud de su independencia mental, ningún particular podría ejercer alguna presión sobre él.

Con el examen que efectúa el Contador Público sobre la contabilidad y políticas financieras de una entidad determinada, se debe incrementar la confianza sobre la información contenida en los estados financieros, respecto a si dan o no, una descripción justa y adecuada de la compañía, ya --

que su responsabilidad va más allá del cliente o empresa a la cual presta sus servicios, como son inversionistas, pro-veedores, acreedores, instituciones de crédito, gobierno y público en general.

El Contador Público no sólo requiere de conocimiento y destreza técnica para ejercer su profesión, sino de algo que se considera importante, emitir juicios, ser disciplinado, percepción y objetividad.

Existen varios enfoques para clasificar las actividades del Contador Público.

Tomando en cuenta el tipo de relación entre el usuario del servicio y el Contador Público la clasificación sería la siguiente: (2)

1. Servicios que el Contador Público puede prestar trabajando en forma independiente (al público en general).

a.- Le corresponden al Contador Público en forma exclusiva.

Estos servicios se refieren a la opinión que el Contador Público emite sobre los estados financieros revisados. Este dictamen puede interesar además de a su cliente a otras personas.

1) Auditoría de Estados Financieros.

Son útiles para fines de inversión, por ejemplo, para accionistas, fuentes de crédito, acreedores, etc.

2) Auditoría Fiscal.

El usuario en este caso es el fisco, el auditor además de opinar sobre la veracidad razonable de

(2) - Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.; Campo de Actuación del C.P. en México; Página 35; Edición 1975.

los estados financieros, debe constatar si el --
causante auditado está cumpliendo con sus obliga-
ciones fiscales federales.

Sin embargo, en ambos casos, su trabajo podrá tener
el mismo alcance, si los elementos de juicio logra-
dos le satisfacen para expresar su opinión.

- b) Servicios que presta el Contador Público en forma in-
dependiente, por ser experto en ellos.

A diferencia de los anteriores, en esta clase de ser-
vicios la responsabilidad es básicamente sólo para -
con el cliente que lo contrató.

1) Auditoría y Contabilidad General.

En esta auditoría el objetivo es determinar la -
calidad de la información financiera para usos -
internos de la empresa. No implica dictaminar
para terceras personas. Por ejemplo, auditoría
de inventarios, cuentas por cobrar, etc. De es-
te trabajo por lo tanto resulta una opinión "Par-
cial".

La contabilidad general se refiere a la asisten-
cia técnico contable destinada a la implantación
de sistemas de información financiera que facili-
ten la preparación de estados financieros bás-
cos y en su caso la información complementaria a
ellos.

2) Asesoría Fiscal.

Los servicios que otorga en este campo compren-
den desde la formulación de declaración de im-
puestos, hasta la asesoría en planeación fiscal,
políticas de depreciación, etc., también puede -
actuar como gestor en el caso de conflictos con
el fisco.

- 3) Servicios de Testificación (otros distintos a la auditoría).
- a) Opiniones emitidas con el objeto de confir -
mar la veracidad, la importancia, y la sufi -
ciencia de la información que ha sido proce -
sada desde su principio por otras personas -
diferentes al Contador Público. Se refieren
a información financiera diferente a los es -
tados financieros tradicionales.
 - b) Opiniones referentes al cumplimiento de obli -
gaciones fiscales federales o estatales y --
también las que se soliciten al Contador Pú -
blico respecto al cumplimiento de condicio -
nes relativas al uso de patentes, regalías.
- 4) Sistemas de Control.
- 5) Consultoría Administrativa.

Estos servicios consisten en opinar sobre los --
problemas relacionados con la mejor forma de or -
ganizar y operar un organismo social, es decir,
son servicios que puede prestar en forma inde -
pendiente a las empresas, pero que no caen en el
área de auditoría, impuestos, o de sistemas de -
información.

Algunos son los siguientes:

- a) Análisis de Costos.
- b) Finanzas.
- c) Presupuesto y Planeación de Utilidades.
- d) Desarrollo de Sistemas de Incentivos.
- e) Estudios para Fijación de Precios.
- f) Asesoría para adquirir o vender una empresa.

2. Funciones que el Contador Público puede realizar traba -
jando para una persona en particular.

a.- Dentro de una empresa el Contador Público puede desarro -
llar las siguientes actividades:

- 1) Director o Gerente General.
- 2) Contralor.
- 3) Ejecutivo de Finanzas.
- 4) Contador General.
- 5) Auditor Interno.
- 6) Contador de Costos.

b.- Algunas otras funciones las puede desarrollar en Institu
ciones Gubernamentales, establecer negocios propios, tam
bién puede dedicarse al magisterio e investigación.

C) NATURALEZA E IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA.

Antes de exponer el concepto de Auditoría, considero necesario marcar la diferencia entre ésta y la Contabilidad:

Mientras que la Contabilidad es primordialmente --- constructiva, la Auditoría es de naturaleza y funcionamiento analítica.

La Contabilidad satisface la necesidad de información al elaborar estados financieros, implica también la interpretación y comunicación de dicha información a los usuarios. En tanto que la Auditoría interpreta los estados financieros, hace un análisis y emite una opinión acerca de la razonabilidad de los datos expresados en dichos estados.

1.- DEFINICION DE AUDITORIA.

Con el fin de llegar a un solo concepto, comentaré dos de las variadas definiciones que han emitido diversos autores:

"Es un examen sistemático de los libros y registros de un negocio u otra organización, con el fin de determinar o verificar los hechos relativos a las operaciones financieras y los resultados de éstas, para informar sobre los mismos." (3)

"Es una revisión analítica hecha por un Contador Público, del control interno y registros de contabilidad de --- una empresa mercantil u otra unidad económica, que precede a la expresión de su opinión acerca de la corrección de los estados financieros". (4)

(3) - Philip L. Defliase, Keneth Johnson, Macleod; Auditoría Montgomery; Editorial Limusa. Primera Edición, 1983. Página 32.

(4) - Eric L. Kohler, C.P.T.; "Auditoría" Introducción a la Práctica de la C.P.; Pág. 24; Edit. Diana; 9a: Impresión; Junio de 1977.

La CNPA en su boletín C, señala:

"La Auditoría es una actividad profesional. En este sentido implica, al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. Como Profesional, el auditor desempeña sus labores - mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad; sin embargo, en el desempeño de esa labor, el auditor - adquiere responsabilidad no solamente con la persona que directamente contrata sus servicios, sino con un vasto número de personas, desconocidas para él, que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión."

En la definición de Montgomery se pueden notar que se refiere a una auditoría en general, llevada a cabo por cualquier persona y en cualquier organización.

Por lo que respecta a la definición de Eric L. Kohler se observa que el autor se refiere principalmente a la expresión de una opinión del Contador Público sobre los estados financieros examinados, a esta definición se puede agregar que la opinión debe ser imparcial.

En base a todo lo anterior, se puede señalar que - la Auditoría se podría definir como una técnica que es desarrollada por un Contador Público en base a ciertos métodos - para el examen de libros y registros de una unidad económica, cuyo fin principal es emitir una opinión imparcial sobre la razonabilidad que presentan los estados financieros de la empresa examinada. Además esa opinión debe respaldarse con la seguridad de haber realizado un buen trabajo, la base del - - cual es una adecuada Planeación.

La responsabilidad que lleva implícita esta opinión

obliga a los miembros de esta profesión a realizar sus trabajos con el mayor cuidado y diligencia profesional, además observar la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, de manera consistente y realizar su -- trabajo de acuerdo con normasy procedimientos de auditoría, a fin de responder a la confianza que el público deposita en ellos.

D) CLASIFICACION DE LA AUDITORIA.

La actividad privativa del Contador Público es la Auditoría según sea el profesional independiente, o funcionario de la empresa, la auditoría puede ser:

1. Auditoría Externa.

Es realizada por personas independientes de la empresa, las cuales son contratadas para que examinen los estados financieros y que emitan su opinión sobre los mismos.

2. Auditoría Interna.

Las personas que la realizan dependen de la dirección de la empresa, su trabajo consiste, entre otras cosas, en revisar el control interno, el sistema contable, proponen mejoras respecto de los mismos.

La auditoría externa tiene varias subdivisiones, de acuerdo al alcance y finalidad del trabajo a desarrollar puede ser:

1) Auditoría de Estados Financieros.

Llamada también auditoría de saldos, se realiza a base de pruebas selectivas y determina la corrección de los saldos.

2) Auditorías Completas.

Consiste en la comprobación y verificación minuciosa de todas las operaciones efectuadas en las cuentas de Balance y en las de Resultados durante el período sujeto a revisión, extendiéndose en algunos casos a la verificación de

uno o más ejercicios. Se aplica principalmente cuando el control interno es defectuoso, a tal grado que sólo al efectuarse la revisión detallada de las operaciones, se llegue a tener la certeza de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la empresa. También al existir fallas en el control, o cuando se sospeche de fraudes o malos manejos.

3) Auditorías Especiales.

En ésta se limita la revisión a un área particular de algunas operaciones de la empresa, pudiéndose extender a las que se relacionen con ellas.

Algunas de las más usuales son:

- a.- Auditoría de Caja.
- b.- Auditoría de Cuentas y Documentos por Cobrar.
- c.- Auditoría de Inventarios.
- d.- Auditoría de Pasivo.
- e.- Auditoría de Gastos, Ingresos, etc.

Tomando como base el período que abarca la auditoría, puede ser:

1.- Auditoría Continua o Permanente.

Como su nombre lo indica, tiene relación directa con el tiempo en que se efectúa el trabajo.

2.- Auditoría Periódica.

Se realiza en períodos determinados, o definidos, por ejemplo, cada mes, cada seis meses, cada año, etc.

3.- Auditoría Esporádica.

Se efectúa en forma ocasional, de acuerdo con el de
seo de los dueños o directores de la empresa, no teniendo pe
ríodo definido.

C A P I T U L O I I

LA PLANEACION Y SU RELACION CON LAS NORMAS DE AUDITORIA

A) DEFINICION

B) IMPORTANCIA

C) NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

- 1.- Antecedentes de las Normas de Auditoría.
- 2.- Fuentes de las Normas de Auditoría.
- 3.- Definición.
- 4.- Clasificación:
 - Normas Personales.
 - 1) Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
 - 2) Cuidado y Diligencia Profesional.
 - 3) Independencia.
 - Normas de Ejecución del Trabajo.
 - 1) Planeación y Supervisión.
 - 2) Estudio y Evaluación del Control Interno.
 - 3) Obtención de Evidencia Suficiente y Competente.
 - Normas de Información.
 - 1) Aclaración de la Relación con Estados o Información Financiera y Expresión de -- Opinión.
 - 2) Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
 - 3) Consistencia en la Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
 - 4) Suficiencia de las Declaraciones Informativas.

II. LA PLANEACION Y SU RELACION CON LAS NORMAS DE AUDITORIA

A) DEFINICION

Es necesario antes de empezar una auditoría analizar su planeamiento, ya que con ello, se logra dejar asentado el programa a desarrollar para alcanzar con mayor posibilidad los objetivos que se persiguen con dicha auditoría.

Algunos conceptos de Planeación emitidos por varios autores son los siguientes:

"Es un proceso de decidir lo que va a hacerse y cómo se va a realizar antes de que se necesite actuar". (5)

"Planeación es la búsqueda y selección de la alternativa óptima en los objetivos o metas, políticas o principios, programas o planes en los procedimientos u operaciones, valiéndose para lograrlo, de la previsión que fije y substancie el objetivo, así como de la adecuada coordinación de los estudios realizados sobre actividades humanas y elementos materiales". (6)

"La Planeación consiste, en fijar el curso concreto de acción que ha de seguirse, estableciendo los principios que habrán de orientarlo, la secuencia de operaciones para realizarlo y las determinaciones de tiempos y de números necesarias para su realización." (7)

De los conceptos anteriores se observa que antes de planear se necesita prever, es decir, ver lo que puede hacerse para que con base en ello se determine lo que se va a realizar, tomando en cuenta el objetivo o fines principales y los medios necesarios para lograrlos.

(5) - Rusell L. Ackoff; Concepto de Planeación de Empresas; Editorial - Limusa; México 1976; Página 14.

(6) - Norberto Agramonte Hier y Terán; Curso de Teoría de la Administración; Editorial ECASA; Cuarta Edición; Junio 1978; Página 29.

(7) - Agustín Reyes Ponce; Administración de Empresas; Editorial Limusa; Vigésimoquinta reimpresión; 1980; Página 165.

La Planeación comprende por lo tanto, el establecimiento de políticas, procedimientos, programas, presupuestos, pronósticos o de cualquier otro elemento dirigido a precisar las características y condiciones de la acción a seguir.

La planeación es necesaria para lograr con éxito -- los fines que se buscan, de ésta depende que el trabajo o la actividad a desarrollar se realice eficientemente evitando -- dar pasos en falso.

Definición.-

En base a lo anterior y a la definición de auditoría -- ría que expuse en el capítulo anterior, a continuación señalo lo que debe entenderse por Planeación de Auditoría.

La Planeación de Auditoría es el conjunto de métodos y procedimientos empleados para llevar a cabo una revisión inquisitiva y analítica de los libros, comprobantes y otros datos corroborativos que respalden la información contenida en los estados financieros de una entidad, determinando el alcance que se dará a dichos métodos y procedimientos, disminuyendo de este modo los errores que se pueden cometer.

Para llevar un orden o guía al realizar el trabajo se deben elaborar programas y en éstos dejar asentados los procedimientos a seguir para que el auditor pueda respaldar su opinión que debe ser imparcial sobre la razonabilidad de las cifras que presentan los estados financieros que examina.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. y en particular la CNPA en su boletín E-01 señala al respecto:

"La Planeación implica prever cuáles procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo." (8)

B) IMPORTANCIA.

Siendo la Auditoría de estados financieros un trabajo de categoría profesional, la planeación de la misma debe realizarse de tal manera que se pueda llegar a los objetivos fijados.

Al planear una auditoría específica se deben cumplir dos requisitos:

- Que el servicio quede contratado de manera clara.
- Tener plena conciencia de que se está en aptitud de prestarse.

La contratación del servicio implica que el auditor acepte la responsabilidad total del trabajo a desarrollar y que el cliente conozca el servicio que espera recibir, es decir, los beneficios que reporta la auditoría y el entendimiento mutuo de los resultados del trabajo.

Para estar en aptitud de efectuar la auditoría es necesario, entre otras cosas, tener independencia mental frente al cliente en particular, posteriormente se tratará con más detalle por ser ésta una norma de auditoría, por el momento se dice que se logra cuando el auditor se cerciora que en la empresa no existe entre los propietarios y administradores, personas que tengan algún parentesco o relación económica con él, y capacidad para resolver el problema específico que representará la empresa por sus características específicas, y que éstas no le resulten extrañas dados sus conocimientos y su práctica profesional.

Tal como se señaló en el capítulo anterior, el auditor debe ser imparcial al emitir su opinión de si los esta -

dos financieros que examinó presentan o no, razonablemente, - la posición financiera de la empresa, de acuerdo con los --- principios de contabilidad generalmente aceptados, y si és - tos se aplicaron sobre bases consistentes con las del año an terior.

De acuerdo al análisis anterior, se deduce que por la importancia del trabajo de auditoría, y por la responsa - bilidad que asume el Contador Público en relación con los es tados financieros que examina, este trabajo debe ser llevado a cabo con una planeación adecuada.

Finalmente, con la planeación de la auditoría se lo gra un objetivo fundamental que es suministrar al auditor -- los elementos de juicio suficientes y competentes para poder respaldar su opinión.

C) NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS.

El Contador Público que ejerce la profesión en forma independiente, debe observar normas de conducta profesional.

En lo referente a los trabajos de auditoría, la profesión ha establecido normas que deben ser aplicadas al desarrollar esta actividad. Consecuentemente, el Contador Público Independiente no debe únicamente conocer las mencionadas normas, sino más bien aplicarlas al efectuar su trabajo. Es muy importante que para cumplir con sus responsabilidades se mantenga actualizado de los adelantos tanto en contabilidad como en auditoría, esto va a permitir que el Contador Público tenga el convencimiento íntimo de estar técnicamente calificado y preparado para afrontar sus responsabilidades.

El Contador Público al dictaminar los estados financieros de una determinada entidad debe aplicar un sólido criterio. Esta responsabilidad exige las más elevadas normas de competencia e integridad.

A través de los años varias asociaciones profesionales han desarrollado y fortalecido las normas que sirven de guía a los Contadores Públicos en la ejecución de su trabajo.

1. Antecedentes de las Normas de Auditoría.

En base a la definición que mencioné de Auditoría - en el capítulo anterior, emitida por la CNPA se dice que debido al carácter profesional de responsabilidad social que adquiere el Contador Público al dictaminar los estados financieros de una entidad, es necesario que estos servicios se efectúen con calidad.

Primeramente se creyó que esto podría alcanzarse es tableciendo procedimientos mínimos obligatorios para desarro llar una auditoría, pero dado que la auditoría no es una actividad mecánica que con la aplicación de dichos procedi -- mientos se logran los resultados deseados, sino que implica contar con un criterio profesional para estimar los resulta dos obtenidos, así mismo adaptarlos a las diferentes circuns tancias de las empresas, esto obligó a varias organizaciones, grupos e instituciones a buscar otra manera de lograr bases mínimas de calidad que fueran confiables para las personas - que ocuparan los servicios del Contador Público Independiente.

Algunos antecedentes son los siguientes:

En 1917 se hacen los primeros intentos profesiona - les para codificar normas de auditoría, con el folleto "Uni - form Accountings" (Contabilidad Estándar): Una propuesta de prueba hecha por la Junta Federal de la Reserva en Estados - Unidos de Norteamérica. Con algunas modificaciones aparece al año siguiente con el título "Approved Methods for the Pre - paration of Balance-Sheet Statements" ("Normas que aprueban los métodos para la preparación del balance y estados finan - cieras"), el objetivo de este folleto era dar una idea del - contenido de los conceptos del balance, el auditor debía observar si estaban clasificadas correctamente las cuentas, es tos dos folletos fueron preparados por comités del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos, la edición "Verifica - tion of Financial Statements" ("Verificación de los Estados Financieros") recomendaba algunos procedimientos de audito - ría.

En 1936 aparece "Examination of Financial State --- ments Independent Public Accountants" ("Examen de Estados FI - nancleros por Contadores Públicos Independientes"), en esta

serie se determinan procedimientos de auditoría, los estados financieros se reconocen como pertenecientes a la administración y la función del Contador Público se limitó a una revisión de los estados financieros e implantación de pruebas específicas para establecer la corrección de los mismos.

En Mayo de 1939, algunos meses después de haberse dado a conocer detalles sobre el caso Mckesson & Robbins (Comunicado con el dictamen de una firma de Contadores Públicos en unos estados financieros erróneos) el Consejo del Instituto Norteamericano de Contadores, aprobó un informe del Comité Especial sobre Procedimientos de Auditoría. Este informe fijó una base para un examen más riguroso de cuentas por cobrar e inventarios, los dos renglones más seriamente afectados en el balance Mckesson & Robbins. A consecuencia de esto se dió más atención a la forma del dictamen o informe del auditor.

En este mismo año, los descubrimientos del Comité fueron recopilados en la primera de una serie de boletines llamados "Statements on Auditing Procedure" ("Normas y Procedimientos de Auditoría") y se estableció de manera permanente un Comité de Procedimientos de Auditoría. Durante los diez años siguientes, se publicaron un total de veinticuatro boletines, relativos a problemas surgidos en las auditorías del tiempo de guerra.

Sin embargo, se determinó que no era práctico por las condiciones variables que encuentra el auditor, formular procedimientos de auditoría específicos; esto trajo como consecuencia que se suspendiera la distribución de los veinticuatro boletines, y del Examination of Financial Statements (Examen de Estados Financieros por Contadores Públicos independientes).

El comité distinguió como procedimientos de auditoría que se relacionaban con "reglas de actuación" y como -- normas de auditoría "calidad de la observación de tales re - gлас y objetivos a alcanzar con el empleo de los propios pro - cedimientos".

En Octubre de 1947, el comité publicó un informe -- preliminar con el título "Tentative Statement of Auditing -- Standards - Their Generally Accepted Significance and Scope" - (Normas de Auditoría - Generalmente Aceptadas, su Significa - do y Alcance). En éstos se proponen nueve normas, las cua - les fueron formalmente aprobadas por los miembros del Insti - tuto en Septiembre de 1948. En forma resumida son las si -- guientes:

a.- "Normas Generales:

- 1) La auditoría deberá ser dirigida por una persona de - estudios y experiencia adecuada.
- 2) El auditor debe mantener una actitud mental indepen - diente.
- 3) "El cuidado profesional debido" se deberá reflejar en la dirección de la auditoría y en el informe.

b.- Normas de Práctica:

- 4) La auditoría deberá planearse adecuadamente y los ayu - dantes, si los hay, serán supervisados en forma compe - tente.
- 5) El Control Intergo deberá ser estudiado y evaluado el grado de su eficiencia, para determinar la extensión de los procedimientos de prueba.
- 6) La evidencia adecuada, obtenida por medio de la ins - pección, preguntas y confirmaciones, es un prerrequi - sito necesario para poder expresar la opinión del au - ditor en su informe.

c.- Normas respecto a Informes:

- 7) El informe deberá indicar si los estados financieros

conducen con los principios de contabilidad generalmente aceptados".

- 8) El informe deberá indicar si estos principios se han seguido consistentemente o si difieren de los usados en el ejercicio anterior.
- 9) Se consideran adecuadas las explicaciones en los esta dos financieros, incluyendo notas aclaratorias, a menos que se hagan excepciones en el informe del auditor." (9)

De esta manera, el Instituto por primera vez, aprobó el término "Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas", término que constituye una mención importante en el dictamen del auditor.

Los miembros del Instituto Americano de Contadores Públicos han adoptado oficialmente 10 requisitos que en conjunto forman las "Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas". Estas normas se ampliaron a principios de 1973 en el boletín N^o 1 "Codificación de las Normas y Procedimientos de Auditoría", del Pronunciamiento de Normas de Auditoría (Statement on Auditing Standards, SAS). De acuerdo a lo mencionado anteriormente, nueve de ellas fueron aprobadas en 1948 y desde entonces no han cambiado, la décima fue adoptada unos años después "Expresión de la Opinión". Esta norma se distingue de las otras nueve en que contiene reglas detalladas de ex - presión ya que es necesario que los auditores usen en su dictamen el mismo lenguaje para las mismas circunstancias, para evitar que se malinterprete su opinión y así mismo definir la responsabilidad que asume.

El Instituto Americano de Contadores Públicos nos dice:

(9) - Eric L. Kohler; Auditoría; Editorial Diana; 9a. Impresión; Junio 1977; Página 27.

"Las normas de auditoría, como cosa distinta de los procedimientos de auditoría, se refieren no solamente a las cualidades profesionales del auditor, sino también al ejercicio de su juicio en el desarrollo de su examen y a la in-formación relativa a él." (10)

Las Normas de auditoría vienen a ser criterios o medidas de funcionamiento que se deben observar al desarrollar la auditoría y son establecidos con el consentimiento de las agrupaciones e instituciones de la profesión.

También cabe señalar que están interrelacionadas, -- por lo tanto deben comprenderse y aplicarse en conjunto y no de manera individual.

Es decir, son los requisitos mínimos de calidad humana y de calidad de trabajo del auditor.

Las Normas de Auditoría, no indican lo que el auditor debe hacer en todos, o en cada caso, pero indican cómo debe ser el auditor en cuanto a sus propios atributos, cómo debe actuar y cómo debe realizar su trabajo y la información que de él provenga.

2. Fuentes de las Normas de Auditoría.

De acuerdo al punto anteriormente expuesto y en base a lo que establece en su boletín "C" la CHPA, la existencia de las normas de auditoría y la naturaleza de ellas reconoce como fuente los siguientes dos hechos:

- 1.- "La auditoría es un trabajo de naturaleza profesional.
- 2.- La auditoría tiene características y finalidades propias que le son connaturales". (11)

(10) - IMCP; Normas y Procedimientos de Auditoría; México 1970; IMCP; --
Página 25.

(11) - IMCP; Boletín "C"; IMCP; décimoquinta edición, 1984; Página 23.

El primer hecho se refiere a que en el trabajo de auditoría debe existir un nivel mínimo de calidad para poder afrontar la responsabilidad que asume el auditor, el cual debe estar capacitado técnicamente y desarrollar su trabajo siguiendo las normas establecidas.

El segundo punto se refiere a que el auditor al emitir su dictamen está dando una garantía de credibilidad respecto a los estados financieros formulados por la empresa, a las personas que los utilizan para tomar decisiones.

3.- Definición.

La definición que señala en el boletín "A" la CHPA es la siguiente:

"Las Normas de Auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, el trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo." (12)

Podemos decir que estas normas son los principios fundamentales de auditoría que determinan la naturaleza y amplitud de las comprobaciones que se van a realizar por medio de los procedimientos de auditoría. El alcance de las normas de auditoría es muy amplio y se refieren tanto a las aptitudes personales de los Contadores Públicos así como a lo ideal de su trabajo y a su informe o dictamen.

Por tanto se puede deducir que los procedimientos -- son técnicas, medidas o trabajos a desarrollar, en tanto que las normas de auditoría representan la medida de calidad del trabajo realizado, es decir, señalan las características y los objetivos a alcanzarse en el empleo de dichos procedimientos adoptados.

(12) IMCP; Boletín "A"; IMCP; décimoquinta edición, 1984; Página 5.

Considero importante mencionar que los procedimientos de auditoría deben variar para hacer frente a las exigencias de cada trabajo en particular y las normas que deben observarse al seleccionar y aplicar dichos procedimientos son las mismas en todas las circunstancias.

4.- Clasificación.

La CNPA clasifica las normas de auditoría en: (13)

- a.- Normas Personales.
- b.- Normas de Ejecución del Trabajo.
- c.- Normas de Información.

Normas Personales:

Las tres normas personales se refieren a las características que debe poseer el auditor para realizar una auditoría y a la calidad de su trabajo.

1) Entrenamiento técnico y capacidad profesional.

En el boletín C y D-01 de la CNPA, se dice que para realizar una auditoría es necesario ser llevada a cabo por un profesional que como tal debe contar con requisitos académicos y obtener el título de Contador Público expedido por una institución reconocida, así mismo, contar con suficiente experiencia que lo capacite para prestar sus servicios que culminarán en la emisión de su dictamen, el cual debe satisfacer las necesidades del cliente y demás personas que ocupan el resultado de su investigación.

El entrenamiento técnico se adquiere mediante los -

(13) - IMCP; Boletín "C"; IMCP; décimoquinta edición, 1984; Página 23.

conocimientos y habilidades indispensables para desempeñar el trabajo aprendidos durante el estudio de la carrera de Contador Público, pero al hablar de capacidad profesional se refiere a un mayor alcance que el entrenamiento dado que es necesario poseer un criterio sólido que no se alcanza únicamente con la preparación escolar, sino que es necesaria la experiencia práctica para poder solucionar problemas a los que se enfrenta de la manera más adecuada. Esta experiencia se va formando mediante la práctica de su profesión, por lo que es importante que se mantenga actualizado de los desarrollos en la disciplinas que afectan su actividad como son auditoría, finanzas, procesamiento electrónico de datos, administración de empresas. Esto puede lograrlo asistiendo a seminarios, conferencias, cursos de actualización y demás eventos organizados por diferentes organizaciones de la profesión. También por medio de la lectura de revistas técnicas y libros referentes a la profesión.

2) Cuidado y Diligencia Profesional.

La CNPA en sus boletines C y D-02 dice que el auditor tiene la responsabilidad de actuar con buena fe, desarrollando su trabajo en forma cuidadosa y con esmero.

El ejercicio de la diligencia y cuidado profesional se ven afectados por la "Importancia Relativa" y el "Riesgo Probable", por lo que el auditor debe realizar su trabajo con meticulosidad, dedicación y cuidado para responder correctamente a las personas que soliciten sus servicios profesionales.

Esto significa no nada más utilizar los procedimientos adecuados a las circunstancias especiales de cada caso, sino también que exista una buena aplicación y coordinación de los procedimientos utilizados. Debe observar ese cuidado

tanto en el trabajo que desempeña como al informar acerca de sus descubrimientos y conclusiones.

3) Independencia.

La CNPA en sus boletines C y D-03 señala que el Contador Público no puede actuar como auditor cuando las circunstancias influyan de tal manera que no pueda emitir una opinión imparcial y que afectan en cierta forma su independencia, o en las circunstancias en las que exista duda por parte del público sobre su objetividad.

De acuerdo a esta norma, la opinión del auditor debe fundarse en elementos objetivos, ya que cuando la opinión se ve afectada por consideraciones de orden subjetivo no existe independencia mental.

La independencia en este sentido significa evitar todas aquellas situaciones que tendieran a reducir la objetividad o que llevaran a perjuicios personales que pudieran influir sobre juicios importantes.

La independencia y objetividad del auditor debe ser evidente ya que de esto depende que el dictamen, que como resultado de su trabajo emita tenga valor alguno para el cliente que depositó su confianza en él. La integridad profesional de cualquier campo depende de asumir una actitud mental independiente.

El Código de ética Profesional determina los casos en que la independencia mental del auditor se ve afectada.

Por tanto, se deduce que la independencia de actitud y criterio es un factor determinante al planear y ejecutar la revisión, así mismo para expresar una opinión sobre -

los estados financieros sujetos a dicha revisión.

Normas de Ejecución del Trabajo:

Al realizar el auditor su trabajo con cuidado y diligencia profesional, esto va a depender de varias circunstancias como anteriormente se señaló, pero existen elementos básicos que deben ser considerados al ejecutar el trabajo para cumplir con la norma personal de Cuidado y Diligencia Profesional y estos elementos constituyen las Normas de Ejecución del Trabajo, que comprenden lo siguiente y debido a que estas normas son tema de lo que trataré en el capítulo siguiente comentaré de manera breve cada una de ellas.

1) Planeación y Supervisión:

Esta norma es la que viene a vincular en forma concreta el concepto que al inicio de este capítulo se señaló, y que debe ser considerado de una importancia relevante, dado que se comentó, "Una buena planeación, tiene que dar los mejores resultados."

El Contador Público para cumplir con esta norma debe planear el trabajo ya que es un requisito previo y esencial para un buen trabajo de auditoría, y así mismo si se emplean ayudantes y colaboradores deben ser supervisados adecuadamente para revisar las labores y decisiones tomadas por estos mismos, que con una experiencia menor influyen con lo adecuado que pueda resultar el plan.

2) Estudio y Evaluación del Control Interno:

El auditor debe estudiar de manera apropiada el funcionamiento del control interno, así mismo evaluar su efecti

vidad, empleando pruebas que determinen la confianza que va a tener en él, ya que el grado de eficiencia del sistema del control interno afecta principalmente las medidas adoptadas por la compañía con el propósito de salvaguardar su activo y de comprobar la fidelidad y exactitud de sus registros contables. Esto es trascendental para el auditor porque de ello depende la elección de los procedimientos a emplear, así como de la naturaleza, extensión y oportunidad de los mismos.

En el siguiente capítulo esta norma será tratada -- con mayor amplitud dado lo trascendente que es para la planeación del trabajo del auditor.

3) Obtención de Evidencia Suficiente y Competente:

La CNPA en su boletín "C" señala que con los procedimientos que seleccione el auditor debe obtener evidencia - comprobatoria suficiente y competente en el grado requerido para poder fundamentar su opinión sobre los estados financieros que examina.

Una base razonable al emitir su opinión puede obtenerse mediante la inspección, observación, preguntas y confirmaciones, aunque la medida de validez de esa evidencia depende del juicio del auditor.

Al seleccionar el auditor los procedimientos de auditoría aplicables a determinada partida de los estados financieros deben proporcionar elementos de juicio para su opinión, éstos deben ser objetivos y ciertos, que se fundamen - ten en los hechos y tener certeza razonable para respaldar - dicha opinión.

La evidencia está dada por los elementos que com --

prueban la autenticidad de los hechos, la corrección de los -- criterios contables empleados.

La evidencia se divide en 2 categorías:

- Evidencia Primaria: Comprende los datos conta -- bles con los que se preparan los estados financieros inclu -- yendo tanto libros de diario, y mayor, como auxiliares y ho -- jas de trabajo como hojas de cálculos, de distribución y las conciliaciones; la evidencia primaria contable es necesaria pero no es suficiente para apoyar el dictamen del auditor.

- Evidencia Corroborativa: Es todo aquello de que el auditor puede disponer para corroborar lo que manifiestan las cuentas y los estados financieros, incluyen los documentos que indican que los datos contables son verdaderos, por ejemplo: aprobaciones, endosos y cancelaciones de cheques, - comprobantes, facturas y similares; contratos y actas de Jun -- tas, confirmaciones y otras evidencias de informes escritos por personas conocedoras del asunto; observación directa, -- Inspección física, cálculo y conclusiones obtenidas por sus propios razonamientos.

Esta evidencia se refiere a la evidencia que el au -- ditor tiene a su disposición, ya sea del cliente o de cual -- quier otra fuente, para poder formar su opinión.

Esta evidencia debe ser suficiente, es decir, cuando por los resultados de una sola prueba, o por la ocurren -- cia de resultados de varias pruebas diferentes, el auditor - o cualquier persona puede llegar a adquirir certeza moral de que lo que se está tratando de probar o se está juzgando ha quedado satisfactoriamente comprobado.

Resumiendo lo anterior, la evidencia suficiente que

el auditor obtiene de acuerdo con los procedimientos aplicados y el resultado de los mismos, le deben proporcionar el número e importancia de elementos de juicio o material necesario para fundamentar su opinión.

La evidencia debe ser competente, es decir, estar referida a las circunstancias o hechos, criterios que realmente tienen importancia en relación con lo examinado, es decir, todo aquello que sea útil como base para la opinión que va a emitir.

La reunión de la Evidencia Suficiente (Característica Cuantitativa) y Evidencia Competente (Característica Cualitativa) proporcionan al auditor los elementos de juicio necesarios para poder respaldar o basar objetivamente su revisión.

Es indudable que el auditor se debe guiar por la importancia relativa y riesgo probable al cumplir con esta norma de ejecución del trabajo.

La importancia relativa en auditoría debe entenderse como el efecto que una cuenta, una partida, un problema o situación analizada y revisada pueda tener en relación con el conjunto de que forma parte.

En otras palabras, una partida tiene importancia relativa cuando un cambio en ella, en su presentación en su valuación, en su descripción o en cualquiera de sus elementos pudiera modificar la decisión de un lector que tiene conocimiento sobre los estados financieros. Cuando esto no sucede se dice que las partidas no tienen importancia relativa.

El auditor debe graduar los procedimientos de auditoría de acuerdo con el riesgo de error en cada uno de los --

grupos a examinar, este grado de comprobación necesario va -
ría de acuerdo a la naturaleza de cada partida, por lo tanto
el auditor debe tomar en cuenta el riesgo de error que puede
representar la insuficiencia o falta de evidencia.

Normas de Información:

El resultado final del trabajo desarrollado por el
auditor, es su dictamen o informe. Por medio de éste las --
personas interesadas se enteran de las conclusiones expúe -
tas y la opinión a la que llega el auditor para tener con --
fianza y tomar decisiones. En muchas ocasiones es la única
parte del trabajo total del auditor que conocen.

De acuerdo al boletín "C" de la CNPA se clasifican
en:

- 1) Aclaración de la relación con estados o informa
ción financiera y expresión de opinión.

Al realizar un auditor un examen tendiente a la ex -
presión de una opinión profesional a través de un dictamen, de
be expresar esto de manera clara, es conveniente que el audí -
tor exprese el hecho de que ha examinado los estados finan -
cieros, que el examen fue practicado de acuerdo con normas -
de auditoría generalmente aceptadas y que el auditor empleó
los procedimientos que consideró necesarios. Con esto se es
tablece la naturaleza del trabajo realizado, también debe ha
cer constar las limitaciones que se le presentaron en el --
transcurso de su examen, las salvedades que se derivan de -
ellas, o bien, presentar las razones por las cuales expresa
una opinión adversa o en su caso, de no poder opinar, no obs
tante haber realizado el examen de acuerdo con normas de au -
ditoría generalmente aceptadas.

2) Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

El informe del auditor debe indicar si los estados financieros fueron formulados de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Existen varias ideas sobre el concepto Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

- a) Ciertos postulados o hipótesis básicos subyacentes que informan criterios de contabilización y preparación de estados financieros por ejemplo: el concebir a la empresa como una unidad independiente y distinta de las personas que la forman, utilizar la unidad monetaria nominal como unidad de referencia de los valores, etc.
- b) Las reglas que permiten la solución concreta de problemas comunes o generales.
- c) Procedimientos de aplicación de las reglas generales y las reglas para la presentación de los estados financieros.

Al declarar que se hayan observado los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, resultan más útiles, ya que hace posible que se tenga un grado de certeza razonable sobre la que representan las descripciones, agrupaciones y cifras que conforman los estados financieros.

También es o marca la pauta para que el auditor pueda expresar si en su opinión los estados financieros presentan o no, razonablemente la posición financiera y los resultados de operación de la empresa.

3) Consistencia en la Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

No únicamente es suficiente observar que se aplicaron los principios de contabilidad generalmente aceptados para poder opinar, sino que también es necesario observar que dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.

Para efectos de poder interpretar los estados financieros es necesario que sean formulados sobre las mismas bases, no sólo durante el ejercicio que se revisa, sino con los de ejercicios anteriores.

En el caso de que se haya observado algún cambio en la aplicación de dichos principios, se debe aclarar expresamente la naturaleza de los cambios realizados, el auditor debe expresar su opinión respecto a la conveniencia de ello, así como la importancia de los cambios sobre los estados financieros examinados.

4) Suficiencia de las Declaraciones Informativas.

Dado que los estados financieros son declaraciones informativas de una empresa en cuanto a los elementos de su posición financiera y a los resultados de sus operaciones, el auditor al opinar sobre los mismos, debe observar que la información presentada en ellos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

En el caso de alguna limitación o excepción, el auditor debe mencionar en qué consiste y cómo afecta cuantitativamente los estados financieros, ya que la responsabilidad del Contador Público no se limita a la corrección de lo que se presenta, sino que comprende también incluir toda la in -

formación adicional necesaria para lograr que los estados fi
nancieros no conduzcan a malas interpretaciones o confusio -
nes.

Además de las Normas enunciadas anteriormente, el -
auditor debe aplicar su criterio profesional en el desarrollo
de su trabajo.

C A P I T U L O I I I

ASPECTOS BASICOS DE LA PLANEACION DE AUDITORIA

A) DESARROLLO Y OPORTUNIDAD DE LA PLANEACION.

- 1.- Puntos de Partida al efectuar la Planeación.
 - a.- Características particulares de las empresas.
 - 1) Características de operación:
 - 2) Condiciones Jurídicas.
 - 3) Sistema de Control Interno existente.

B) FUENTES DE INFORMACION PARA REALIZAR LA PLANEACION.

- 1.- Entrevistas y arreglos preliminares con el cliente.
 - a.- Algunas consideraciones sobre tiempo a emplear.
 - b.- Memorándum de Auditoría.
- 2.- Procedimientos iniciales de Auditoría.
 - a.- Técnicas de Auditoría.
 - 1) Inspección de las instalaciones y observación de las operaciones.
 - 2) Investigación con Funcionarios y Empleados.
 - 3) Revisión de los estados financieros para de - tectar problemas especiales.
 - 4) Investigación Preliminar del Control Interno.
 - 5) Examen de los dictámenes de auditorías ante - riores.

C) ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

- 1.- Elementos del Control Interno.
- 2.- Objetivos Generales.
- 3.- Ciclos de Transacciones.
- 4.- Mecánica de Identificación de los ciclos de transacciones.
- 5.- Métodos para el estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones.

- a.- Cuestionarios.
 - b.- Gráficas.
 - c.- Memoranda descriptivos.
- 6.- Problemas Básicos
- a.- Archivos en suspenso.
 - b.- Enlaces.
 - c.- Archivos maestros.
- 7.- Evaluación del Control Interno.
- a.- Análisis de riesgos y su relación con las pruebas de auditoría.
 - b.- Pruebas de cumplimiento y Pruebas Sustantivas.
- D) PLANEACION Y SUPERVISION DEL PERSONAL NECESARIO.
- 1.- Personal necesario.
 - 2.- Supervisión en la etapa de Planeación.
 - 3.- Supervisión en las diferentes etapas de la ejecución del trabajo.
 - 4.- Supervisión en la etapa de terminación del trabajo.
- E) ESTIMACION DE HONORARIOS.
- 1.- Determinación del tiempo que se invertirá en la auditoría.
 - 2.- Honorarios.
 - 3.- Otras bases para estimar honorarios.
- F) CONFIRMACION DE ACUERDOS CON EL CLIENTE.
- 1.- Carta Convenio.
 - a) Naturaleza del Trabajo.
 - b) Limitaciones.
 - c) Importe de Honorarios.
 - d) Otros.

III.- ASPECTOS BASICOS DE LA PLANEACION DE AUDITORIA

A) DESARROLLO Y OPORTUNIDAD DE LA PLANEACION.

En base a lo señalado en el capítulo anterior en -- cuanto a la Norma de Planeación clasificada en primer término dentro de las Normas relativas a la Ejecución del Trabajo, se le debe prestar la importancia que posee para desarrollar el trabajo de auditoría en forma adecuada y positiva.

El Instituto Americano de Contadores Públicos señala:

"El trabajo se planeará adecuadamente y se supervisará convenientemente la labor de los ayudantes."

Dentro de las Normas Personales se habló respecto a al cuidado y diligencia profesional, que debe poseer el auditor al desarrollar su trabajo, por lo cual se debe tener presente esta Norma, que en mi opinión abarca a todas las demás.

La Planeación en Auditoría como se ha venido mencionando es determinante, ya que por medio de ella se logra tener un punto de partida. Dentro de esta Norma se habla también de supervisión adecuada de los ayudantes, lo cual resultaría más práctico para el auditor si previamente ha establecido lineamientos a cumplir en el desarrollo del trabajo, -- principalmente si ha destinado al personal adecuado para el correcto desarrollo del mismo.

La Planeación debe ser oportuna, es decir, al realizar la Planeación debe establecerse un plan inicial, el -- cual deberá revisarse continuamente y modificarse en su caso, al mismo tiempo de supervisar el trabajo desarrollado, ya -- que no puede establecerse la planeación de algunos procedi-

mientos por no conocer el resultado de otros.

Por lo tanto, un plan no es nunca el producto final del proceso de planear, sino un informe "provisional", es un registro de un conjunto de decisiones que actúan unas sobre otras y que se puede dividir de diversas maneras.

Cada planificador tiene distinto modo de subdividir las decisiones importantes, las diversas maneras de dividir un plan en partes son decisión de cada quien. Las fases o partes de un plan deben actuar entre sí.

Las partes de la Planeación que se deben tomar en -- cuenta entre otras son:

- FINES.- Especificar metas y objetivos.
- MEDIOS.- Elegir procedimientos, programas para alcanzar -- los objetivos.
- RECURSOS.- Determinar el personal con el que se cuenta para asignarse a las actividades a realizar.
- CONTROL.- Para prever y detectar los errores o las fallas del plan y en su caso corregirlos.

Sin embargo, pueden establecerse dos grandes etapas en la Planeación de la auditoría: General y Específica. La primera comprende la serie de datos que se obtienen por me -- dio de estudios generales de la empresa, como por ejemplo, el estudio del control interno, las comparaciones de estados financieros, el examen de instalaciones, etc. Dentro de la Planeación Específica, se presentarán una serie de fases que sería prácticamente imposible determinar de antemano si no -- nos referimos a un caso determinado, puede existir tantas -- etapas como problemas se le presentan al auditor en determinada área sujeta a revisión, hasta no satisfacerse de sus re -- sultados.

Por otra parte, resulta poco práctico que el Contador Público realice por él mismo todas las fases de una auditoría, ya que en algunas fases se encuentran áreas que requieren un examen más sencillo y puede desarrollarse por personas con menor experiencia, siendo necesario mantener una supervisión adecuada ya que la delegación de estos trabajos a los ayudantes no libera al auditor de la responsabilidad personal que tiene en todo el trabajo, sin embargo como beneficio a esto, el Contador Público queda en una situación más propicia para dedicarse a los asuntos más importantes que requieran de un buen juicio y capacidad profesional y, por consiguiente, evitar que se eleven los costos.

1.- Puntos de partida al efectuar la Planeación.

Para poder decidir sobre la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría, el auditor debe contar con una serie de datos que constituyen los elementos para efectuar la planeación.

Es conveniente al realizar la planeación del trabajo tener presente las condiciones y características propias de lo que se está planeando así como las limitaciones que pueden presentarse en el desarrollo del trabajo. Igualmente y debido a que la planeación implica el trabajo a desarrollar resulta indispensable conocer el tiempo a emplear para el desarrollo del trabajo, de tal manera que el auditor sepa cuando puede disponer de los datos, de la información y del personal del cliente, y este último pueda saber por anticipado lo que el auditor necesita para programar adecuadamente las actividades de su personal sin provocar distorsiones en su rutina.

Otro punto importante es saber si el trabajo es inicial o bien si anteriormente ya se ha realizado otro.

La planeación en auditoría debe ser elaborada por una persona suficientemente competente, ya que debe tenerse cuidado al realizar la planeación de que aun cuando dos empresas tengan el mismo giro mercantil, las características de cada una son propias y diferentes entre sí, por consiguiente, los procedimientos que son aplicables en una, pueden no serlo en otra.

Consecuentemente el enfoque que se le dará a la planeación del trabajo a desarrollar dependerá del objetivo que se persiga, o bien, de un trabajo específico. Por ejemplo - la adquisición de un negocio, solicitud de un crédito bancario, la realización de una emisión de obligaciones, introducción de mejoras en los sistemas contables, etc.

Lo mencionado anteriormente es producto de lo que - señala el boletín E-02 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en el cual se expone:

"Para planear adecuadamente el trabajo de auditoría, el auditor debe conocer:

- a) Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar;
 - b) 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".
- (14)

A fin de poder planear el trabajo el auditor, necesita estar seguro de que tanto él como el cliente comprenden la clase de trabajo a desarrollar, así como sus limitaciones y - las consecuencias de éstas.

(14) - IMCP; Boletín E-01; Planeación y Supervisión del Trabajo de Auditoría; IMCP; Página 2; Primera Edición. Octubre, 1981.

Además a veces el cliente puede sugerir formas más efectivas de lograr el objetivo, o bien juntos (auditor y -- cliente) pueden identificar y, resolver problemas antes de -- que afecten el desarrollo de la auditoría.

El cliente debe saber de que si se establece limita ciones al trabajo de auditoría, tales como no dejar que se efectúen algunos procedimientos de auditoría, estas limita - ciones se reflejarán en el dictamen del auditor sobre los es tados financieros que se revisan.

El auditor debe conocer la empresa, es decir, a fin de obtener evidencia comprobatoria necesaria para sostener - su opinión profesional, ya que las características particula - res de la empresa, como señalé en el punto anterior, pueden hacer variar los procedimientos aplicables así como la oportu - nidad de los mismos.

a.- Las características particulares de las empresas se pue den clasificar en:

- 1) Características de Operación.
- 2) Condiciones Jurídicas.
- 3) Sistema de Control Interno existente.

Características de Operación.

Se refieren a las que se derivan de operaciones nor - males u ordinarias que constituyen el objeto propio de la -- empresa, pueden ser operaciones productivas o de ejecución - del servicio, entre ellas:

- a) Operaciones Comerciales.- Artículos principales objeto de su producción y/o venta, forma de venta (directas, -- por agentes, por distribuidores, mayoreo, menudeo, des - cuento, etc.)

- b) Operaciones Financieras.- Se refieren a otorgamientos y concesiones de créditos activos y la obtención de créditos pasivos, en general conocer la estructura y características del capital, del pasivo a largo plazo, inversiones en otras empresas, utilidades de los últimos años, etc.

También es necesario tomar en cuenta las operaciones marginales, por ejemplo, arrendar una parte de su edificio, así como de operaciones extraordinarias, por ejemplo, la venta de su activo fijo.

El auditor debe conocer las operaciones de la empresa, así como el volumen de las mismas, el número de clientes con que opera para decidir la impresión necesaria de solicitudes de confirmación y fecha óptima de circularización; también debe conocer cuántos almacenes tiene la empresa para decidir si se participa simultánea o sucesivamente en los inventarios, si habrá que desplazarse a otras ciudades o no. Con el fin de darse una idea de la magnitud de la empresa que le sirve para predecir los procedimientos aplicables, cuáles deben suprimirse o agregarse en su caso.

Condiciones Jurídicas.

El conocimiento de las características jurídicas de la entidad también forma un punto de partida al realizar la planeación, éstas se refieren a los elementos legales que forman la personalidad jurídica de la empresa, su posibilidad de realizar operaciones, su relación con el estado, etc. Es muy importante la forma de organización jurídica que posee: persona física o moral, en su caso clase de sociedad, sociedad civil, mercantil, así como las cláusulas principales de su escritura constitutiva, cuerpo administrativo, poderes otorgados y demás aspectos que se consideren importantes.

El auditor al realizar la investigación general debe tomar en cuenta la situación fiscal de la empresa: relación de impuestos a los que está sujeta, exenciones que goza; fecha de cierre de su ejercicio, entre otras.

Conocer la existencia de propiedades en bienes inmuebles para solicitar oportunamente certificados de libertad de gravamen.

También considerar la forma de registro contable, ya sea por pólizas, auxiliares, libros vigentes, de compras, ventas, diario, mayor, sistemas manuales, mecánicos, electrónicos, a fin de conocer la información que genera.

Algunos otros aspectos que se deben considerar son el número de empleados, así mismo conocer la forma de control de los efectivos, fondos fijos, cuentas bancarias, dictámenes de auditores, salvedades, políticas de seguros, la existencia de algún departamento de auditoría interna para decidir si el trabajo de auditoría se podrá apoyar en dicho elemento.

Cabe mencionar que la investigación de aspectos generales y particulares de la empresa se realiza en forma íntegra en el caso de una primera auditoría. En caso de auditorías subsecuentes, este trabajo se reduce ya que únicamente se actualiza estudiando los cambios más importantes que se hubieran efectuado.

Dentro del conocimiento general de la empresa como se indicó anteriormente, se incluye el estudio del sistema de control interno que se considera el elemento más importante sobre el que se realiza la planeación de auditoría, el cual será ampliamente tratado con posterioridad.

Otra fase de particular importancia son los objeti-

vos y las informaciones especiales. Con frecuencia el cliente pide especial cuidado en determinada área, o bien solicita alguna información especial, lo cual trae como consecuencia aplicar procedimientos relativos a estos aspectos particulares.

B) FUENTES DE INFORMACION PARA REALIZAR LA PLANEACION.

Las principales fuentes para obtener todos los da -
tos que se han venido mencionando ya que son necesarios pa-
ra la planeación son las siguientes:

1.- Entrevistas y arreglos preliminares con el cliente.

Estas entrevistas son sumamente importantes para --
que el Contador Público lleve a cabo la Planeación de su tra-
bajo con la obtención de resultados satisfactorios. En es -
tas entrevistas, el Contador Público aclarará el objetivo de
la solicitud de servicios, que pueden ser auditorías (de --
cualquiera de las clases ya comentadas en el primer capítulo)
asesorías de impuestos, etc. Las primeras discusiones sobre
el particular, serán realizadas preferentemente por los so -
cios de la empresa y los supervisores de auditoría, y sobre
las características del trabajo a realizar, procurando que -
este personal tenga experiencia en el ramo del negocio ya --
sea industria o comercio, y si no lo tiene, deberán comen
se debidamente antes de esta entrevista.

Los funcionarios del despacho no ejecutarán de mane-
ra obligatoria el trabajo, sino que puede limitarse a la sim
ple contratación del mismo y posteriormente el mismo gerente
o supervisor (sin que sea necesaria la intervención del so -
cio), planeará la auditoría que servirá de base para el desa
rrollo de la prestación de servicios en caso de que éstos se
contraten.

Es conveniente que el Contador Público lleve a cabo
estas entrevistas tantas veces como lo considere necesario,
con el objeto de fijar claramente los objetivos del trabajo
a desarrollar, las condiciones y limitaciones del trabajo, a

quién deberá dirigir el informe, el tiempo a emplear, así como determinar los honorarios, gastos, coordinación del trabajo de auditoría con el personal del cliente, y en general todos los asuntos que deban tomarse en cuenta antes de iniciar el trabajo.

Como en toda contratación de servicios, el cliente necesita saber de antemano la duración del trabajo, para los fines que se persigan, ya sea en caso de que necesite un dictamen o cualquiera que sea el trabajo contratado. El auditor debe estimar que el trabajo puede desarrollarse completamente en el plazo que ha fijado el cliente, considerando las contingencias que pueden presentarse.

a.- Algunas consideraciones sobre tiempo a emplear.

Para esto debe tenerse presente que en una revisión inicial será necesario invertir más tiempo que en el caso de una subsecuente.

Los objetivos que se buscan en éstas pueden ser --- iguales, pero existen condiciones que aumentan el tiempo, entre ellas se pueden mencionar:

- En una auditoría inicial no se tiene un conocimiento amplio de las características particulares de la empresa (de las señaladas anteriormente, de operación, etc.), como en el caso de un examen subsecuente, por lo que el alcance que se le dé a la revisión de determinadas secciones será más amplio.
- Existe mayor posibilidad de encontrarse con determinadas situaciones que obliguen a aumentar las pruebas previstas originalmente cuando se trata de primeras auditorías.

- En auditorías iniciales, el estudio del control interno se efectúa en forma extensa y profunda. En auditorías --subsecuentes, aun cuando debe revisarse otra vez en forma completa, no es necesario profundizar demasiado en determinadas áreas.

Ahora bien, existen razones que pueden obstaculizar el trabajo de auditoría y por tanto variar la fecha de entrega, algunas de ellas son las siguientes:

1) Relativas al Contador Público.- La principal puede ser la disponibilidad del personal, ya sea que no se cuenta con colaboradores, por estar ocupados en otros trabajos, por no tener seguridad de concluir el trabajo en el tiempo concertado. Este problema en algunas firmas de Contadores Públicos se soluciona contratando personal eventual, el cual no deja de tener el inconveniente de no estar identificado con la política del despacho y requiere una mayor supervisión.

2) Relativas al Cliente.- Entre las que se pueden incluir son que exista atraso en la contabilidad al encontrarse con que las operaciones del período sujeto a revisión aún no han sido completamente registradas, o bien que el control interno sea deficiente. Esto da lugar a que el auditor para examinar los estados financieros tenga que ampliar los procedimientos de auditoría.

Por lo tanto, el Contador Público debe estar consciente de estas contingencias respecto a él mismo o al cliente, que pudieran ser obstáculo para cumplir con su compromiso.

b.- Memorándum de Auditoría.

Antes de comenzar su trabajo en la oficina del cliente

te, es conveniente que el auditor formule un memorándum que - contiene información acerca de la empresa y los detalles del trabajo a desarrollar entre ellos:

- Definición del servicio a prestar.
- Condiciones del servicio (Tiempo, Honorarios, Gastos).
- Limitaciones del servicio.
- Elementos que proporcionará el cliente.
- Coordinación del trabajo en la oficina del cliente.

Este memorándum debe formularlo un socio principal al momento que se contrata la auditoría. Si es primera auditoría será más extenso, en tanto que será breve en el caso - de una subsecuente.

Las finalidades de este memorándum es registrar observaciones preliminares y puntos convenidos, principalmente para ser usados por el auditor encargado del trabajo en la - oficina del cliente.

Esto le proporcionará una idea general respecto a - la organización, posteriormente el personal de la compañía - señalará problemas específicos de trabajo.

En algunos casos, este memorándum se considera que es más que un registro de las pláticas con los funcionarios - del cliente.

Algunos puntos que se incluyen en el caso de auditorías preliminares son:

"Propietarios y control; reorganizaciones realiza - das en años anteriores.

Principales clases de productos.

Naturaleza de mercado en el que realizan sus ventas.

Condiciones de precios y tendencia de ventas.

Medios publicitarios.

Localización de plantas y oficinas.

Características de proceso de productos.

Fuentes de obtención de materias primas y tendencia de precios.

Nombres y relaciones entre los funcionarios principales.

Libros y registros contables y su localización.

Cambios habidos en el año actual con relación al pasado: nuevos productos, equipo nuevo, cambios en los costos, problemas financieros, entre otros.

Cambios esperados para años próximos en relación al actual: producción, planes, costos, administración.

Finalidad de las inversiones.

Finalidad de reservas de contingencia y otras.

Declaraciones de impuestos; preparación o revisión". (15)

Esta información anotada en el memorándum, no es necesario repetirla en los años siguientes, ya que únicamente se puede anotar cambios y nuevos problemas.

Conviene aclarar que este memorándum puede contener datos inexactos y tampoco substituye la investigación original del auditor.

Con las visitas preliminares, el auditor podrá tener una visión para enfocar la atención sobre asuntos que lo requieran. Con esta relación por parte del auditor, el cliente podrá apreciar mejor los beneficios de una auditoría bien planeada y estará en posibilidad de colaborar en forma más positiva.

Las visitas preliminares son para la adecuada planeación del trabajo, así como para la ejecución eficiente --

del mismo.

2.- Procedimientos iniciales de auditoría.

El Contador Público debe tener presentes los procedimientos de investigación, mismos que pueden variar de acuerdo a las condiciones que se presenten; el Contador Público puede asegurarse por medio de un cuestionario previamente elaborado, o bien de una guía general que indique de manera general y ordenada los asuntos principales que deban investigarse, entre las ventajas que esto reporta están las siguientes:

- No se omiten asuntos importantes.
- Conocer la investigación a efectuar y en consecuencia se da mayor atención a aspectos que se detecten como por --- ejemplo, debilidades de control interno.
- El resultado de la investigación puede utilizarse como -- parte integrante de papeles de trabajo que posteriormente se usa, además será base para que el Contador Público lleve a cabo su programación.

Independientemente de no haberse comprobado estos datos de manera inmediata en las investigaciones preliminares, es conveniente plasmarlo en papeles de trabajo con el objeto de aprovecharlos con posterioridad, aparte de dejar evidencia escrita de la información proporcionada inicialmente.

El conjunto de cédulas y documentos en donde se --- plasman los hechos e información que se adquieren durante el desarrollo del trabajo o actividad, bien sea que sean elabo-

rados o se reunan (cuando los prepare la compañía), constituyen los "Papeles de Trabajo".

Para obtener información y cerciorarse de la veracidad de las cifras que presentan los estados financieros sujetos a examen, el Contador Público necesita realizar investigaciones que le den la certeza y convicción necesaria para apoyar su opinión objetiva y profesional.

a.- Técnicas de Auditoría.

De acuerdo al Boletín F-01 de la CNPA:

"Los métodos prácticos de investigación y prueba -- que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para su opinión, se denominan 'Técnicas de Auditoría' " (16)

En relación al desarrollo de las técnicas de auditoría en las diversas fases de una visita preliminar, se debe considerar si el estudio y evaluación del control interno se realizó con anticipación a la fecha que se está revisando. Es conveniente revisar nuevamente los sistemas y realizar algunas pruebas complementarias para tener la seguridad de que los controles continuaron operando correctamente en el lapso posterior a la revisión inicial de auditoría.

De acuerdo a la clasificación que de Técnicas de Auditoría nos da el boletín F-02 de la CNPA son:

TECNICA DE ESTUDIO GENERAL.

"Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las -

(16) - IMCP; F-01; Normas y Procedimientos de Auditoría; IMCP; Décimo -- quinta Edición, 1984; Página 79.

partes importantes, significativas o extraordinarias".

En otras palabras, es el examen de carácter panorámico de la empresa así como de las áreas o cuentas de los estados financieros, con juicio crítico del auditor, para determinar el trabajo a desarrollar, nos dice el boletín que esta técnica puede ser:

- a) Formal.- Cuando le anteceden recursos técnicos, como la preparación de estados comparativos.
- b) Informal.- Por sola lectura de los estados, cuentas o documentos sometidos a examen.

Se aplica en primer orden, ya que esta técnica da lugar a la aplicación de otras. Deberá enfocarse con cuidado y diligencia profesional y por tanto requiere ser llevada a cabo por un auditor con experiencia y amplio criterio.

TECNICA DE ANALISIS.

"El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer como se encuentran integrados".

Es decir, de la técnica de análisis consiste en clasificar una cifra o un total dividido en partes homogéneas. El análisis es aplicado a cuentas o rubros genéricos de los estados financieros, dada la naturaleza de estas cuentas el análisis puede ser básicamente de dos clases:

- a) Análisis de Saldo.- El análisis de partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos.
- b) Análisis de Movimientos.- El análisis debe llevarse a -

cabo por agrupación conforme a conceptos homogéneos y -- significativos, de los distintos movimientos deudores y acreedores que dieron como resultado el saldo final de la propia cuenta.

Consiste en términos generales, en analizar en detalle algunas cuentas para identificar cualquier partida poco usual y que requiera una investigación especial o bien escoger las transacciones de mayor importancia registradas en dicha cuenta, con el objeto de investigarlas e incluirlas como parte del programa de trabajo a desarrollar.

TECNICA DE INSPECCION

"Es el 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."

Esta técnica es muy importante ya que por medio de ella se logra tener cierta seguridad de que los datos que se presentan en los estados financieros están debidamente respaldados. Estos datos se pueden referir a propiedades de la empresa, operaciones, etc. Por ejemplo arquezos de efectivo en caja, pruebas selectivas de los recuentos de inventarios, visitas a las instalaciones con el objeto de conocer en general los elementos de trabajo de la compañía, examen de facturas, cheques y otros documentos que amparen asientos registrados en libros, también se incluye la lectura de actas de asamblea de accionistas y consejo de administración para obtener información de actos aprobados por ellos.

TECNICA DE LA CONFIRMACION

"Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentra

Viene siendo la forma de recopilar información mediante pláticas con funcionarios y empleados de la empresa, con el fin de darse cuenta o tener una idea y obtener evidencia por ejemplo del control interno de la empresa en cuanto a su fase inicial, también de las operaciones que no aparecen muy claras en los registros.

TECNICA DE DECLARACION

"Manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa".

Resulta ser la formalización de la técnica anterior, cuando por considerarse importante para la obtención de evidencia, resulta conveniente que las investigaciones realizadas queden escritas.

La validez de esta técnica está limitada, dado que los datos los proporcionan personas que se relacionan directamente con estas operaciones, ya sea por haber participado en su realización, o bien por haber intervenido en la formulación de los estados financieros sujetos a examen.

TECNICA DE CERTIFICACION

"Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad".

Dada la importancia de las afirmaciones recibidas, es conveniente que se hagan constar por escrito y con la firma correspondiente.

TECNICA DE OBSERVACION

"Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos".

El auditor obtiene elementos de juicio necesarios para emitir su opinión por medio de la práctica de estar presente para observar la manera en que los empleados de la compañía llevan a cabo los procedimientos establecidos por ésta. Por ejemplo, toma de inventarios, de los procedimientos para el manejo de efectivo y el funcionamiento de otras fases de sus sistemas de control interno.

TECNICA DE CALCULO

"Verificación de alguna partida".

O sea, es la comprobación de las operaciones aritméticas en las cuales están basados los hechos de los estados financieros. El auditor puede cerciorarse de la corrección numérica de estas partidas mediante el cálculo independiente de las mismas.

Al aplicar esta técnica es conveniente utilizar un procedimiento diferente al que haya empleado al principio, al determinar las partidas.

El conjunto de técnicas que se aplican en el examen de una o varias partidas, hechos o circunstancias, constituyen los "Procedimientos de Auditoría". Su oportunidad y alcance estarán en función al grado de eficacia del control interno, cabe señalar que será el criterio del auditor el que marcará de qué manera combina las técnicas y pruebas necesarias para que tenga certeza moral para fundar su opinión.

A manera de una mayor claridad, el alcance se refiere a la amplitud que se da a los procedimientos, o bien la intensidad y profundidad con que son aplicados.

La oportunidad es la época en que han de aplicarse los procedimientos para estudiar partidas específicas, por ejemplo, fecha de arquezos, confirmaciones de adeudos, fecha para presenciar la toma de inventarios físicos.

Dentro de los procedimientos iniciales de auditoría tenemos:

- 1) Inspección de las instalaciones y observación de las operaciones.

Se realiza con la finalidad de conocer físicamente la empresa observando las características de sus operaciones, ya sean productivas, de distribución, etc.

El auditor observará en forma general las labores existentes y forma de ser desarrolladas en la empresa, tales como la distribución y ubicación de los almacenes, ubicación de cajas de custodia de efectivo, control de existencias en patios y almacenes, ubicación de archivos, líneas de producción, de embarque, etc.

Cabe mencionar que este recorrido es de utilidad para el Contador Público, ya que a través de él conocerá situaciones que no apreciaría si solamente se limitara a revisar los registros de contabilidad, y los estados financieros.

- 2) Investigación con Funcionarios y Empleados.

Es conveniente que el Contador Público conozca el organigrama vigente de la empresa, para identificar las dife-

rentes áreas que la integran así como la jerarquía de sus -- funcionarios y empleados.

El Contador Público con fecha posterior a las entre vistas iniciales con el cliente, deberá volver a sostener -- pláticas con funcionarios, comentando sobre políticas genera les de la empresa referentes a su funcionamiento y los críte rios de contabilización en las diferentes áreas de la empre- sa.

Ya que en la auditoría mejor planeada y cualquier - trabajo sencillo, el auditor y sus ayudantes necesitan hacer muchas preguntas y solicitar muchas cosas al personal del -- cliente, el cual con frecuencia ayuda al auditor directa o - indirectamente; entre los trabajos que pueden asignarse al - personal del cliente están, por ejemplo, la preparación de - análisis de cuentas por cobrar clasificadas por antigüedad - de saldos, la relación de cuentas por cobrar canceladas, lis tas de adiciones y retiros de activo fijo, análisis de otros ingresos y otros gastos, o bien buscando expedientes o docu- mentación necesaria para la revisión.

- 3) Revisión de los estados financieros para detectar proble- mas especiales.

Debe realizarse una revisión de los registros prin- cipales y de los auxiliares de las cuentas de mayor importan- cia de una manera general, para que el Contador Público con- firme de este modo la información que se le ha proporcionado.

Desde el punto de vista de las características jurí dicas de la empresa, se entenderá de las escrituras sociales, actos, contratos, mediante la obtención de extractos o foto- copias de las mismas para con posterioridad analizar su con- tenido el cual será base para la planeación del renglón co- rrespondiente.

Así mismo, deberá estudiarse los estados financieros tanto del ejercicio a auditar como los anteriores. Independientemente del juicio y experiencia del Contador Público para realizar la planeación, puede auxiliarse de las técnicas de análisis a los estados financieros.

El análisis e interpretación de estados financieros es una técnica que permite descomponer y relacionar cifras de manera adecuada y por medio de esto obtener un juicio sobre el contenido de dichos estados. Esto permite estar al pendiente de partidas o situaciones que requieren una investigación adicional, además deben considerarse las diferentes áreas sujetas a examen como un todo y coordinarlas de manera adecuada.

Los métodos de análisis que permiten dar a conocer el significado de las cifras de los estados financieros son varios, entre ellos los más usuales son:

a.- Métodos verticales:

- 1) Método de razones simples.
- 2) Método de razones estándar.

b.- Métodos horizontales:

- 1) Método de aumentos y disminuciones.
- 2) Método de tendencia.
- 3) Método de control de presupuestos.

4) Investigación Preliminar del Control Interno.

La revisión que se haga del mismo, se hará en un principio de manera muy general, determinando los puntos importantes, por ejemplo, gráficas de organización, sistemas de costos, la existencia de auditores internos. Este punto será tratado con mayor detalle posteriormente.

5) Examen de los dictámenes de auditorías anteriores.

Cuando el mismo auditor haya practicado una revisión de la empresa, deberá criticar sus propios papeles de trabajo con el objeto de mejorar dejando una revisión más completa en la próxima auditoría. En caso contrario deberá comentarse (si es posible), con la firma que haya auditado, respecto a las características de la empresa, y si puede conocer los papeles de trabajo preferentemente en lo relativo a cuentas históricas que sean de carácter permanente, para obtener mayor utilidad.

C) ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

El auditor está obligado al realizar una auditoría a efectuar el estudio del control interno de la empresa cuyos estados financieros se examinan así como evaluarlo, ya que de este estudio y evaluación va a depender el grado de confianza que deposite en él, para fijar el alcance que se le va a dar al trabajo a desarrollar.

Además, al llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno se está cumpliendo con una de las normas de auditoría relativas a "Ejecución del Trabajo", la trascendencia de esta norma se refleja en la manera que va a elegir el auditor para aplicar las pruebas necesarias con el fin de reunir elementos de juicio suficientes y de esta forma emitir su opinión.

El control interno es el elemento más importante y sobre el que descansa la planeación del trabajo, así como la programación del mismo.

El boletín E-02 de la CNPA emite la definición en la que se distinguen de manera clara sus objetivos básicos, también nos indica que los dos primeros objetivos corresponden al control interno contable y los dos últimos a controles internos administrativos.

"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 razonabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración". (17)

1.- Los elementos del control interno se pueden clasificar en cuatro grupos:

(17) - IMCP; Estudio y Evaluación del Control Interno por objetivos y ciclos de transacciones; IMCP; Primera edición. Abril 1986; Página 10.

1) Organización.

La organización debe asumir las tareas de:

- a) Dirección.- Para tomar decisiones y afrontar las responsabilidades que se deriven de ellas.
- b) Coordinación.- Que las actividades y funciones de los diferentes departamentos de la empresa estén bien definidos para evitar abarcar una tarea diferente a la que corresponda a cada departamento.
- c) División de labores.- Esto se refiere a que ningún departamento puede tener acceso a los registros contables en los que se controla su propia operación. En otras palabras, los departamentos que realizan operaciones no deben intervenir en el registro de las mismas, es decir, una transacción debe ser realizada y registrada por personas distintas.
- d) Asignación de responsabilidades.- Dentro de la empresa se deben establecer jerarquías de autoridad de acuerdo al grado de responsabilidad que asuman las personas colocadas en los diferentes puestos o funciones que desarrollen. Ya que las transacciones que se realizan deben ser autorizadas por las personas a quienes corresponda, siendo necesario establecer una constancia de ello, excepto que se trate de actividades rutinarias o de menor importancia.

2) Procedimientos.

Para garantizar la organización se basan en:

- a) Planeación y Sistematización.

Es necesario contar con manuales de procedimientos con los que se pueda asegurar que el personal acata las políticas de la empresa y se reduzcan errores al aplicar los procedimientos implantados por la empresa de manera uniforme, por ejemplo, en el aspecto contable, la empresa debe contar con un catálogo de cuentas y su instructivo para que las transacciones queden debidamente registradas, otros ejemplos podrían ser la elaboración de presupuestos, estándares de producción, etc.

b) Registros y formas.

Para contar con un buen control interno se deben establecer procedimientos para registrar de manera completa y correcta activos, pasivos, productos y gastos.

c) Informes.

Los informes constituyen un elemento muy importante ya que se derivan de las actividades que realiza la empresa así como de las personas que se encargan de realizarlas. Por ejemplo, los informes contables (preparación de balances mensuales, análisis por antigüedad de adeudos de clientes).

3) Personal.

Para un buen control debe existir en cada actividad la persona adecuada para realizarla, aquí intervienen:

a) Entrenamiento.

Para reducir problemas de contar con personal deficiente.

b) Eficiencia.

c) Moralidad.

Debe tomarse en consideración la posibilidad de rotación de personal, así como de establecer requisitos de admisión para el personal de la empresa.

d) Retribución.

Estimular al personal con una retribución justa contribuye a tener un buen control interno, también pueden considerarse aspectos tales como incentivos, permisos, oportunidades de emitir sugerencias a la empresa.

4) Supervisión.

Debe mantenerse una vigilancia adecuada del personal en los diferentes niveles y por diferentes funcionarios y empleados.

En algunas empresas se cuenta con un departamento de auditoría interna para vigilar el cumplimiento de la empresa con los elementos del control anteriormente señalados (organización, procedimientos y personal), en caso de no contar con un departamento específico de auditoría interna, esta función la desarrollan funcionarios que vigilan el sistema de control de la empresa.

Dentro del control interno contable están comprendidos tanto los procedimientos y registros que se refieren a la protección de los activos como a la confiabilidad de los registros financieros.

Cabe hacer notar que los controles internos contables son diferentes a los sistemas de contabilidad ya que --

los sistemas de contabilidad son una serie de actividades -- que se realizan para procesar transacciones que se reflejan consecuentemente en los estados financieros pero para esto -- tuvo primeramente que aprobarse, calcularse, registrarse, -- acumularse y finalmente ser informada. En tanto que los con troles Internos contables son técnicas que emplea la empresa de tal manera que al procesar la transacción se salvaguar -- den los activos, así como los registros financieros que con -- tengan información contable de la empresa.

Estas técnicas son medios que se utilizan para veri -- ficar que se cumplan los objetivos de control interno conta -- ble. Por ejemplo: verificar que las transacciones que se re -- gistren como venta estén respaldadas por un pedido y una or -- den de embarque firmadas por el cliente.

2.- Objetivos Generales.

Dentro del control interno se destacan objetivos ge nerales, es decir, que se pueden aplicar a todos los siste -- mas, estos objetivos son útiles para identificar los objeti -- vos específicos de control interno para que se apliquen a -- las diferentes clases de transacciones agrupadas en un ciclo.

En base al boletín E-02 de la CNPA los objetivos ge nerales de control interno son:

"Objetivos de autorización.

- a) Las autorizaciones deben estar de acuerdo con los crite -- rios establecidos por el nivel apropiado de administra -- ción;
- b) Las transacciones deben ser válidas para conocerse y so -- meterse a su aceptación oportunamente;
- c) Todas y solamente aquellas transacciones que reúnan los requisitos establecidos por la administración, deben re -- conocerse como tales y procesarse oportunamente;

- d) Los resultados de procesamiento de transacciones deben informarse oportunamente y estar respaldados por archivos adecuados.

Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones.

- e) Las transacciones deben clasificarse en forma tal que permita la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y el criterio de la administración.
- f) Las transacciones deben quedar registradas en el mismo período contable cuidando específicamente que lo sean aquellas que afectan más de un ciclo.

Objetivos de Salvaguarda Física.

- g) El acceso a los activos debe permitirse únicamente de acuerdo con autorización de la administración.

Objetivos de Verificación y Evaluación.

- h) El contenido de los informes y de las bases de datos y archivos debe verificarse y evaluarse periódicamente.⁽¹⁸⁾

El estudio y evaluación del control interno contable debe realizarse antes de cualquier otra prueba de auditoría, y esto debe quedar plasmado en los papeles de trabajo.

3.- Ciclos de Transacciones.

El fin que se persigue al agrupar las transacciones en ciclos es que el auditor puede identificar de una manera más sencilla las transacciones similares sujetas a técnicas de control interno similares y que se identifica con los objetivos específicos de control interno para cada ciclo de tal manera que el auditor evalúe dicho control interno en base al cumplimiento de sus objetivos.

(18) - IMCP; Boletín E-02 CNPA; Estudio y Evaluación del Control Interno por objetivos y ciclos de transacciones; IMCP; 1986; Página 15.

4.- Mecánica de Identificación de ciclos de transacciones.

Al identificar los ciclos de actividad en la empresa, el auditor identifica los objetivos de control interno en cada ciclo así como las técnicas mediante las cuales se cumplen los objetivos mencionados.

El auditor al identificar los ciclos de transacciones puede hacerlo de la manera que más convenga de acuerdo a las circunstancias y características específicas de cada empresa, se pueden agrupar en ellos mayor número de transacciones similares y se aplica más fácilmente la auditoría por ciclos de transacciones.

El ciclo de operación de una empresa es el tiempo que ocupa en convertir el efectivo que reúne de los accionistas y lo invierte en la empresa, nuevamente el efectivo disponible para el negocio y también para los mismos accionistas.

Por lo tanto, el primer ciclo a identificar puede denominarse Ciclo de Tesorería en el cual se agrupan las transacciones que se registran en las siguientes cuentas o rubros de los estados financieros:

- Efectivo en Caja y Bancos.
- Inversiones a Plazo.
- Pasivos o provisiones para impuestos y otras reservas.
- Préstamos bancarios, y
- Cuentas de inversión de los accionistas.

También puede incluirse en este ciclo las transacciones relativas a las cuentas de ingresos y gastos que provienen de inversiones a plazo y préstamos bancarios; por ejemplo, intereses ganados e intereses pagados.

Otro ciclo que se puede identificar sería el de Egresos en el cual se incluyen o agrupan las transacciones en -- las cuentas que se emplean para controlar y registrar los -- egresos ordinarios de la empresa para efectuar pagos a proveedores, pagos a empleados, pago de impuestos.

Consecuentemente abarcaría los rubros de:

- Proveedores.
- Sueldos y salarios por pagar e impuestos por pagar.

Otro ciclo puede denominarse Ciclo de Producción en el que se agrupan las transacciones que afectan las cuentas - que se relacionan con el proceso de producción y serían:

- Inventarios.
- Propiedades, Planta y Equipo.
- Pasivos Acumulados.
- Costo de Producción.

Y, finalmente el Ciclo de Ingresos en el que se agrupan las transacciones que se registran en cuentas de:

- Efectivo en Caja y Bancos.
- Clientes.
- Ventas (y las que se derivan de ésta, por ejemplo: reserva para cuentas incobrables, bonificaciones, rebajas y descuentos sobre ventas, costo de venta, gastos de venta, etc.)

Los ciclos explicados anteriormente constituyen una manera de identificarlos, misma que puede ser modificada en - el número de ciclos o rubros de los estados financieros agrupados en los ciclos en base a las características de cada empresa.

Las técnicas de control interno contable que se utilizan para preparar los informes financieros se pueden también agrupar para estudiarlas y evaluarlas ya que aunque no representan transacciones desde el punto de vista de operación sí son trascendentes al elaborar los programas de auditoría.

Mediante la agrupación de transacciones en ciclos, se facilita el estudio de las técnicas de control interno similares que se aplican a transacciones parecidas.

Por tanto, a fin de que el auditor pueda evaluar los controles internos contables para las diferentes clases de transacciones necesita aplicar ciertos métodos pero antes es importante:

- 1) Identificar los ciclos de actividad de la empresa y la manera de interrelación.
 - 2) Las transacciones que se incluyen en cada ciclo.
 - 3) Funciones que se realizan en cada ciclo con el fin de reconocer, autorizar, procesar, clasificar e informar las transacciones.
 - 4) Es importante determinar los objetivos de control interno para cada ciclo.
 - 5) Así como las técnicas de control interno utilizadas para llegar a los objetivos señalados.
- 5.- Métodos para el estudio y Evaluación del Control Interno por Ciclos de Transacciones.

Estos métodos van a permitir al auditor estudiar y

evaluar el control interno por medio de:

- a) Identificar los objetivos de control interno que corresponden a un ciclo de transacciones.
- b) Identificar técnicas de control que se emplean para alcanzar los objetivos.
- c) Evaluar el cumplimiento de los objetivos del control interno.
- d) Delimitar la naturaleza, alcance y oportunidad de sus pruebas de auditoría.

En cada ciclo de transacciones se observa que está compuesto de diferentes funciones. Una función es una tarea importante que se lleva a cabo en cada ciclo con el fin de reconocer, autorizar, procesar, clasificar, controlar, verificar o informar las operaciones o transacciones que se realizan en el ciclo.

Al ser identificadas las funciones de cada ciclo, el auditor necesita identificar los objetivos de control interno que se apliquen a cada función.

Por medio de gráficas de flujo de transacciones, memoranda descriptivos o la elaboración de cuestionarios, el auditor documenta lo que se realiza en cada función al ser procesadas las transacciones.

El grado de profundidad que establezca el auditor va a delimitar la cantidad y detalle de información que se incluya en dicha documentación, en la que se pretende resumir la manera en que se fluyen y se procesan las transacciones en el sistema de documentación, debe incluir:

- Documentos fuente e informes que se preparan.
- Etapas de procesamiento.
- Archivos consultados durante el procesamiento, y
- Enlaces con otros ciclos, sistemas o funciones.

Para una mejor apreciación de lo anteriormente señalado, a continuación presento en forma resumida en qué consisten los cuestionarios, gráficas de flujo de transacciones y memoranda descriptivos.

a.- Cuestionarios.

Consiste en usar un compendio preparado de antemano y ordenado, con preguntas relativas a los aspectos principales del sistema de control interno. Son muy usados al evaluar el control interno de las empresas.

Por lo regular están divididos en secciones con el fin de distribuir el trabajo entre el personal que interviene en la revisión.

Deben tener espacio suficiente para anotar las respuestas y ser firmados por la persona que lo conteste. Al final se puede dejar espacio para incluir anotaciones sobre la eficiencia o deficiencia del sistema.

Existen cuestionarios estándar que comprenden lo que podrá considerarse como ideal en cualquier negocio. Por lo mismo no siempre se adaptan a las circunstancias de cada empresa.

Es conveniente anotar las situaciones que afecten el área de los estados financieros que abarquen el cuestionario. La contestación puede ser SI, NO, NO APLICABLE, como resultado de las pláticas sostenidas con el personal de la empresa.

Las preguntas deben ser redactadas de tal manera -- que la negativa a una respuesta indique una falla en el sistema de control interno. En este caso debe complementarse - la pregunta con explicaciones adicionales.

b.- Gráficas.

El método gráfico en la evaluación del control in - terno consiste en elaborar gráficas que muestren de manera - clara y objetiva la organización de la empresa, tanto de los departamentos que la integran como de la secuencia de las -- formas en que se documentan las transacciones u operaciones hasta que sean registradas.

Las gráficas deben ser lo suficientemente descripti vas para mostrar a simple vista el procedimiento que en ellas se detalla de tal manera que se puedan apreciar las fallas - que hubiese en la tramitación interna.

Esto representa que el auditor pueda estudiar con - mayor facilidad el control interno.

c.- Memoranda Descriptivos.

Consiste en enumerar más o menos en detalle los mé- todos y prácticas que caracterizan al control interno, divi- diéndolos por departamentos, funciones, personal y registros.

En este caso la investigación se realiza mediante - la explicación de los procedimientos hecha por un funciona- rio competente, anteriormente se mencionó en el punto de en- trevistas con el cliente por lo cual se realiza en forma in- dividua para cada cliente.

Una combinación de estos tres métodos facilitará el estudio y evaluación del control interno.

Las gráficas de flujo de transacciones, los memoranda descriptivos, los cuestionarios y las listas de técnicas de control, no es indispensable que las elabore el auditor; sin embargo, en el caso de ser preparadas por él, debe conocer los sistemas, procedimientos y controles de la empresa en relación a una clase determinada de hechos económicos.

El expediente continuo de auditoría le permite obtener información respecto de observaciones directas del procesamiento de las transacciones, entrevistas con el personal del cliente o revisión de manuales de operación.

Es importante que el expediente continuo de auditoría sea actualizado.

En caso de que los memoranda, gráficas y cuestionarios sean preparados en la empresa, este material el auditor debe evaluarlo y verificarlo.

El personal de auditoría que haga uso de las gráficas, cuestionarios o memoranda debe saber respecto de cada transacción:

- De qué manera se conoce.
- De qué manera es aceptada como una transacción.
- Manera de ser procesada.
- De qué forma se da a conocer o se informa.
- Forma de relacionarse con las fuentes de datos y con los enlaces con otros ciclos de transacciones.

En ocasiones esto resulta difícil ya que las transacciones pueden detenerse en cualquier paso del proceso, o que las personas desconozcan las diferentes etapas y funciones que se realizan en el proceso de las transacciones, para evitar esto es necesario que el auditor entreviste al perso-

nal que se encarga de supervisar o ejecutar las funciones de la transacción; para ello el auditor debe poner un cuidado especial en las técnicas que se utilizan para prevenir, de - tectar errores y evitar incluir transacciones que no estén - autorizadas en el ciclo.

6.- Problemas Básicos.

El auditor al realizar la revisión del control in - terno por ciclos de transacciones puede encontrarse con pro - blemas, los cuales básicamente comprenden:

a.- Archivos en suspenso.

Que incluyen transacciones retenidas o demoradas en su proceso. Pueden incluir:

- Rechazos a causa de que su contenido es erróneo (Número de clientes, número de pieza, etc.).
- Transacciones pendientes de autorización (embarques deteni dos, pago a terceros, etc.).
- Transacciones pendientes de procesar (por ejemplo en el -- trabajo de los empleados).

Estos archivos deben ser controlados para que resul - ten útiles dentro del sistema.

b.- Enlaces.

Los enlaces pueden afectar a varios sistemas, fun - ciones o ciclos. Por eso debe haber un control en las entra - das y salidas para evitar pérdidas o adiciones que no estén autorizadas en el proceso al momento en que la transacción - deja un sistema para ser procesada en otro.

Si la transacción solamente entra y sale en un sistema debe haber un control que asegure esto.

c.- Archivos Maestros.

Debe existir un control de acceso a los archivos -- maestros ya que pueden ser útiles en distintos puntos del ciclo de transacciones y afectar a otro ciclo, es necesario -- también que la información sea oportuna y exacta. (Por ejemplo, listas de precios, información de clientes, límites de crédito, etc.).

Es conveniente que el auditor tenga conocimiento y enumere las técnicas de control interno, que vienen siendo -- las actividades que la empresa emplea para prevenir, detectar y corregir errores o irregularidades que pueden presentarse al procesar y registrar transacciones en cada función para tener certeza razonable de que el control interno se -- realiza total o parcialmente.

7.- Evaluación del Control Interno.

Al identificarse las técnicas del control interno -- que la empresa usa en cada función, el auditor debe anotar -- y documentar su juicio subjetivo respecto a si las técnicas de control interno logran cada objetivo, si no lo logran, o si ese logro es parcial.

La evaluación del control interno es la base en la que se va a diseñar o formular el programa de trabajo, por -- tanto es importante que la realice una persona con experiencia.

La evaluación del control interno se logra por medio -- de la identificación de los objetivos de control del ciclo.

clo que se alcanzan y las técnicas de control en las que el auditor pueda confiar al determinar el alcance de las pruebas sustantivas.

Identificar así mismo los objetivos del control del ciclo que no se alcanzaron en parte, describiendo los riesgos de esto o los riesgos de que no se cumplieron totalmente los objetivos.

Al llegar a la conclusión de que se logra un objetivo de control interno de ciclos significa que a juicio del auditor existe la certeza razonable de que se pueden prevenir o descubrir errores o irregularidades mediante las técnicas de control.

Al llegar a la conclusión de que no se logra un objetivo o que se logra parcialmente, se dice que no existe --certeza razonable, y por tanto pueden ocurrir errores o irregularidades. Por ejemplo, en el caso de un archivo maestro de precios deficientes, trae como consecuencia que las facturas sean mal calculadas y afectar a ventas y cuentas por cobrar. En este caso es importante determinar el riesgo que se corre al ser reflejado en los estados financieros.

a) Análisis de Riesgos y su relación con las pruebas de auditoría.

La auditoría como todo trabajo profesional está expuesto a riesgos. El auditor al emitir su opinión está sujeto al riesgo de que haya llegado a una conclusión equivocada y en consecuencia los estados financieros estén mal, o a causa de errores en los sistemas contables importantes y que son descubiertos por medio de los procedimientos de auditoría aplicados.

Si las técnicas de control cumplen con los objeti -

vos, el riesgo se reduce, en este caso el auditor puede confiar en que los sistemas de contabilidad del cliente van a producir estados financieros sin errores e irregularidades.

Sin embargo, no puede confiarse totalmente en el control interno contable ya que tiene limitaciones, por tanto se obtiene certeza razonable pero no absoluta, aun cuando las técnicas de control estén bien diseñadas, siempre existe la posibilidad de error y que éstos no se descubran, por ejemplo, en caso de fraudes en los que se involucre la administración.

b) Pruebas de Cumplimiento y Pruebas Sustantivas.

El auditor en los casos anteriormente mencionados o en situaciones en las que pueda confiar en los controles internos contables que los prueba verificando el cumplimiento con los procedimientos y técnicas de control que establece la empresa, esto es útil para respaldar la confianza en ellos y reducir el alcance de las pruebas sustantivas.

De acuerdo a lo señalado en el Boletín E-02 de la CNPA:

El objetivo principal de las Pruebas de Cumplimiento es otorgar certeza razonable de que los procedimientos de control interno contable se aplican en la forma determinada. Son indispensables para tener confianza en los procedimientos y determinar la naturaleza, oportunidad o grado de pruebas sustantivas sobre transacciones o saldos específicos.

Las Pruebas Sustantivas pueden definirse como pruebas de las transacciones y de los saldos que están reflejados en los estados financieros. La finalidad es reunir evidencia sobre la validez y propiedad del proceso contable de

las transacciones y saldos, también en determinado momento - de los errores o irregularidades que pudieran existir en --- ellos.

En capítulos posteriores hablaré en detalle sobre - el Programa de Trabajo.

D) PLANEACION Y SUPERVISION DEL PERSONAL NECESARIO.

1.- Personal Necesario.

Otro punto importante al realizar la planeación de auditoría es determinar el personal necesario para llevar a cabo el trabajo.

El número de miembros del personal que se requieren para cada trabajo se basa en diversos factores, entre ellos están:

- Número de registros simultáneamente.
- Espacio de que se disponga para trabajar.
- Tiempo en que debe llevarse a cabo la revisión incluyendo cuando debe iniciarse y la fecha en que deberá rendirse el informe, en comparación con el tiempo que se juzgue necesario.
- La aptitud e los ayudantes disponibles.
- La necesidad de dar diverso adiestramiento al personal.

Es muy importante que los ayudantes estén supervisados de forma adecuada ya que esto evita pérdidas de tiempo con ayudantes sin experiencia.

La supervisión es necesaria ya que no debe considerarse como una etapa final sino que en realidad ésta se inicia desde la planeación en la medida en que ésta se delegue en otras personas.

De acuerdo al boletín E-01 de la CHPA la supervisión debe realizarse en todos los niveles de personal, no obstante el trabajo realizado debe supervisarse por una persona de mayor experiencia y capacidad profesional ya que aun

cúando el trabajo se delegue, la responsabilidad total sigue siendo del Contador Público.

Al realizar la supervisión debe tomarse en cuenta - el nivel de entrenamiento técnico y capacidad profesional como auditor.

La supervisión debe ejercerse en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo.

2.- Supervisión en la etapa de Planeación.

En la etapa de planeación, la supervisión se realizará tomando en cuenta lo siguiente:

- a) Determinar el nivel de experiencia y capacidad profesional de los auditores que participan en el trabajo, de tal forma que pueda saberse si son adecuados, ejerciendo menor supervisión en el caso de que tengan mayor experiencia y mayor supervisión en los casos de experiencia menor.
- b) Al revisar el plan de trabajo y definir los fines que se persiguen con las personas que van a ejecutarlo o supervisarlo.
- c) Discusión del plan de trabajo preparado por el auditor - encargado. En esta parte la supervisión es elemental, - porque en base a ésta se cumple la norma de auditoría - que obliga a decidir aplicar las pruebas en función del control interno existente.
- d) Discusión y fijación del presupuesto de tiempo que requiere el personal que participe en el trabajo.

3.- Supervisión en las diferentes etapas de la ejecución -- del trabajo.

La supervisión en las etapas de la ejecución de la auditoría comprende:

- a) Revisión del programa de auditoría, preparado en base al resultado del estudio y evaluación del control interno.
- b) En base al grado de experiencia de los auditores dar explicaciones sobre la forma de llevar a cabo el trabajo.
- c) Presentar los auditores al personal del cliente con el que van a tratar y dar una explicación de los sistemas contables y elementos de trabajo.
- d) Vigilar constantemente el trabajo que realizan los auditores y aclarar las dudas que surgen en el desarrollo de su trabajo, evitando realizar trabajo innecesario de acuerdo al objetivo que se busca.
- e) Control del tiempo invertido por cada uno de los auditores, tomando en cuenta las variaciones que puedan resultar del tiempo que se había presupuestado, ya que esto puede indicar ineficiencias o modificaciones al plan de trabajo.
- f) Revisar oportuna y detenidamente los papeles de trabajo preparados por los auditores de niveles inferiores.

4.- Supervisión en la etapa de terminación del trabajo.

La supervisión en la etapa de terminación del trabajo comprende:

- a) Revisión del contenido de los papeles de trabajo para -- asegurarse de que están completos y haber cumplido con - Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
- b) El Contador Público que dictamina, debe revisar y apro - bar el informe que es el resultado del trabajo de audito - ría y revisar la opinión emitida que está debidamente -- respaldada por el trabajo realizado.

Es importante dejar evidencia de haber ejercido la supervisión y una manera de hacerlo es poniendo las iniciales sobre los papeles preparados por los auditores o supervi - sores.

Mediante la elaboración de informes sobre la actua - ción de los auditores en los que se indique los trabajos --- efectuados, la efectividad en el desarrollo de los mismos, - grado de preparación, técnicas y grado de capacidad alcanza - da.

E) ESTIMACION DE HONORARIOS.

1.- Determinación del tiempo que se invertirá en la auditoría.

Una vez evaluada la información de los estados financieros sujetos a revisión, es conveniente elaborar un programa tentativo y, también el presupuesto de tiempo.

El presupuesto de tiempo puede ser detallado como se considere necesario, aunque generalmente su distribución coincide con los renglones que presenten los estados financieros. Por ejemplo: Efectivo en Caja y Bancos, inventarios, etc.

En este presupuesto se indicará el mínimo de horas necesarias para revisar cada renglón de los estados financieros, así como consideraciones sobre viajes a las distintas dependencias de la empresa, preparación de informes y de cartas o memoranda de sugerencias sobre control interno.

Por lo regular se entiende por trabajo de detalle, el que se desarrolla en la oficina del cliente, el encargado de la auditoría y sus ayudantes. Una vez que se ha determinado el tiempo necesario, por cada renglón de los estados financieros, se está en posibilidad de conocer el número de horas que emplearán el encargado y sus ayudantes, lo cual permitirá al gerente o supervisor de auditoría de acuerdo con su experiencia a la formulación global del presupuesto de tiempo.

Algunos datos que se pueden incluir en los presupuestos de tiempo pueden ser:

- Nombre de la compañía.
- Fecha a la que se hará el examen.
- Fecha de entrega del informe.
- Nombres del socio y del gerente o supervisor que son responsables de la revisión, así como ayudantes, encargado - que intervendrá.
- Fechas en las que deben efectuarse las visitas de la compañía.
- Total de horas presupuestadas.
- Cálculo de honorarios estimados.

Las formas que se utilicen para el presupuesto de tiempo pueden ser impresas o bien elaboradas con el objeto de que puedan usarse para el control del tiempo realmente empleado en la revisión, en caso de recibir instrucciones para efectuarla.

El presupuesto de tiempos constituye una herramienta utilizada por el supervisor para medir la eficiencia de sus asistentes y para determinar en cada fase del examen, si el trabajo está progresando a ritmo satisfactorio.

De acuerdo a lo que se ha venido mencionando muchas veces, las estimaciones de tiempo resultan poco confiables, debido a que los registros del cliente no se encuentran en condiciones satisfactorias por circunstancias que pudieran surgir.

Aun cuando el tiempo invertido exceda a las estimaciones, no puede arriesgarse las normas de calidad en cuanto a la ejecución del trabajo. Dado que la responsabilidad del auditor es muy grande no puede permitir ninguna omisión de procedimientos de auditoría con el objeto de cumplir con una predeterminación del tiempo.

2.- Honorarios.

El costo de las horas-hombre o días-hombre estima - das, pueden calcularse tomando como base los sueldos y presen - taciones del personal de auditoría; la cuota diaria por con - cepto de honorarios, usualmente incluirá otros gastos direc - tos tales como la mecanografía, la aplicación de gastos Indi rectos y un elemento de utilidad para los socios.

La estimación de honorarios, implica aplicar a las - cuotas por día o por hora, el tiempo que se estima se requie - rirá.

En base a que el número de días no se puede determi - nar con anticipación, el auditor puede informar al cliente - acerca de las cuotas que aplicará proporcionando una estima - ción aproximada del tiempo requerido para finalizar el traba - jo; puede también, multiplicar las tasas por tiempo estima do, adicionando determinada cantidad para problemas imprevistos y mencionar los límites entre los cuales pueden fluctuar los honorarios.

Si se menciona una sola estimación en lugar de pro - porcionar los límites máximo y mínimo, sería más pertinente que fuese relativamente más alta.

Indudablemente no habrá objeciones de parte del -- cliente si los honorarios reales fuesen más bajos que la can - tidad estimada. Por otra parte, una vez que el auditor ha - estimado sus honorarios, debe sentirse obligado a procurar que éstos no rebasen la estimación de acuerdo al prestigio y ex - periencia de la firma.

Los miembros del personal de auditoría reciben suel dos inferiores a las tasas de acuerdo con las cuales se fac -

turan los honorarios al cliente. La diferencia se destina a cubrir el costo del tiempo "no facturable", que es cuando el personal no tiene asignación, los gastos indirectos de la oficina.

3.- Otras bases para estimar honorarios.

Algunos despachos prestan sus servicios a clientes, de acuerdo con un contrato de honorarios fijos. Los honorarios fijos anuales (que frecuentemente se cubren a través de pagos mensuales iguales) se cobran sin tomar en cuenta la magnitud de los servicios prestados en un mes determinado. Las clases de servicios que pueden abarcar estos contratos a base de cuota fija, incluyen auditorías, preparación de declaraciones de impuestos, estados financieros mensuales.

Independientemente de la clase de cotización que haya presentado el cliente en un principio, el Contador Público debe vigilar en forma cercana el tiempo invertido comparándolo con los presupuestos en los que basó su cotización de honorarios. Esto le permitirá cambiar impresiones oportunamente con el cliente cuando se observe que el tiempo real está excediendo considerablemente el presupuesto. Si se aplica esta recomendación resultará fácil discutir a fondo con el cliente los factores que den lugar a esta situación, de manera que se corrijan, o bien, si no se corrigen, tener mayores posibilidades de comunicar al cliente que será necesario modificar la estimación original de honorarios.

En los casos en que se presenten modificaciones a las estimaciones originales de honorarios, los resultados de los importes de dichos ajustes, deben comunicarse por escrito, también oportunamente.

F) CONFIRMACION DE ACUERDOS CON EL CLIENTE.

1.- Carta Convenio.

Una vez que se hayan cubierto las fases señaladas anteriormente, el Contador Público estará en posibilidad de formular la Carta Convenio, siendo la fase final de la posible contratación de servicios del Contador Público. Es indispensable proceder cuidadosamente en la preparación de ésta, aclarando aquellos puntos que pudieran dar lugar a con - flictos entre el Contador Público y el cliente, relativos a los servicios que se proporcionarán y el costo de dichos ser - vicios siendo principalmente los siguientes:

a) Naturaleza del Trabajo.

Además de señalar en la carta convenio la naturaleza del trabajo que llevará a cabo el Contador Público, deben mencionarse las necesidades de dichos trabajos, en cuanto a características del informe y otras comunicaciones a quienes se dirigirán, así como objetivos que se pretenden lograr mediante el trabajo que se desarrollará, y la fecha en que se calcula terminar el trabajo.

b) Limitaciones.

Resulta conveniente señalar también las limitacio - nes que pueden existir en el trabajo a desarrollar, o los ca - sos dados en los que se vislumbren circunstancias que los lí - miten, y el efecto que dichas limitaciones puedan tener en la opinión que expresará el Contador Público sobre los esta - dos financieros.

c) Importe de Honorarios.

Es importante mencionar que los honorarios que se es

timaron en forma general, con base en las circunstancias pre vistas que se espera prevalezcan, realmente durante el curso de la auditoría, con el propósito de evitar problemas si oc rren fluctuaciones importantes en el monto de los honorarios como se ha comentado en el punto anterior.

d) Otros.

Así mismo, conviene aclarar en la carta, que pueden haber circunstancias no previstas que podrían afectar tam -- bién el importe de dichos honorarios.

Se señalará además que en vista de esto, las fluc - tuaciones en los honorarios podrían no quedar dentro de los límites señalados en la cotización, y que en último caso se cargará el importe de los honorarios que resulte de valuar - el tiempo real utilizado dentro de la auditoría, el cual podrá ser inferior o superior a los límites estimados.

Otro punto que debe aclararse en la carta convenio, es lo referente a los gastos que sea necesario efectuar para la prestación de servicios, distintos a los referentes a la operación del despacho, le serán facturados al cliente por - separado, a menos que los montos los absuelva la firma. Es - tos gastos pueden referirse a comunicaciones, transportes, - viáticos, etc.

Generalmente estos gastos se muestran por separado en las notas de cargo, considerando que deben distinguirse - de los cargos por servicios profesionales proporcionados.

Dada la naturaleza de las operaciones de un despa - cho de Contadores Públicos normalmente no se dispone de re - cursos financieros ilimitados que permitan inversiones impor - tantes de trabajo en proceso; por esta razón es conveniente que el Contador Público también aclare en la carta convenio

la forma en que efectuará el cobro de honorarios.

A este respecto pueden hacerse arreglos, para obtener anticipos a cuenta de honorarios, que estén en relación con el tiempo invertido por el personal del Contador Público y el grado de avance del trabajo, o bien, puede establecerse que los honorarios sean pagados por el cliente en pagos periódicos. En ambos casos al terminar de proporcionar los servicios, se formulará la liquidación final de honorarios en la que normalmente resultará un saldo a cargo del cliente, procurando que el total de anticipos sea por una cantidad inferior al importe de los honorarios.

Para dejar constancia de la contratación de los servicios del Contador Público puede considerarse lo siguiente:

- Obtener la conformidad del cliente en un ejemplar de la -- carta convenio que se le haya presentado a su considera -- ción.
- Pedir al cliente que confirme al Contador Público, por escrito, su conformidad con los términos y condiciones in -- cluidos en la carta convenio que se le haya enviado.
- Firmar un contrato distinto a la carta convenio.

Los procedimientos más usuales son los primeros, -- principalmente por ser más prácticos.

La planeación no debe entenderse como una etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo, sino que ésta debe continuar a través del desarrollo de la auditoría.

CAPITULO IV

PROGRAMA DE TRABAJO

- A) CONCEPTO.
- B) CLASIFICACION
 - 1.- Programas Estándar.
 - 2.- Programas Especiales.
 - 3.- Programas Generales.
 - 4.- Programas Detallados.
- C) FINALIDAD
 - 1.- Objetivos que debe cumplir el Programa.
- D) ASPECTOS QUE TIENEN INFLUENCIA Y SE REFLEJAN EN EL PROGRAMA.
- E) IMPORTANCIA Y RELATIVIDAD DE RIESGO.
- F) PRINCIPALES CAMBIOS QUE PRODUCE EL CONTROL INTERNO EN EL PROGRAMA.
 - 1.- Cambios al estudiar y evaluar el Control.
 - a.- Relación con la auditoría interna.
- G) CONTENIDO DE LOS PROGRAMAS.
 - 1.- Forma.
 - a.- Objetivos de la auditoría.
 - b.- Procedimientos según compañía.
 - c.- Trabajo a desarrollar o Procedimientos de Auditoría.
 - d.- Otros.
 - 2.- Fondo.
 - a.- Procedimientos que se deben incluir.
 - b.- Oportunidad en la preparación del programa y -- quién debe prepararlo.
- H) VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LOS PROGRAMAS.

IV.- PROGRAMA DE TRABAJO

A) CONCEPTO.

Una vez que el Contador Público finalizó las entrevistas preliminares, determinó los objetivos del examen y -- realizó el estudio y evaluación del control interno, se dice que ha desarrollado la planeación de su examen a realizar, -- el cual se deberá llevar a cabo de acuerdo con los alcances que el mismo fije.

Para una auditoría por pequeña que ésta sea, puede ejecutarse y terminarse en forma efectiva, si se realiza el planeamiento y preparación de un programa de trabajo.

El resultado de la planeación se condensa en el programa de auditoría, siendo importante mencionar la defini -- ción que sobre éste nos da la CNPA en su boletín E-01:

"El enunciado lógicamente ordenado y clasificado, -- de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar, la oportunidad con que se -- han de aplicar y la asignación del personal". (19)

En base a lo anteriormente señalado, el programa de trabajo viene siendo la representación física y la formaliza ción de la planeación.

B) CLASIFICACION.

Los programas de trabajo se puede decir que se clasifican de la manera siguiente:

(19) - IMCP; Boletín E-01; Planeación y Supervisión del Trabajo de Auditoría; IMCP; Primera Edición; Octubre 1981; Página 3 y 4.

1.- Programas Estándar.

Enuncian los procedimientos aplicables a empresas de la misma índole, estos programas ahorran trabajo al auditor, pero tienen la desventaja de que cada empresa posee características propias y especiales, por tanto es conveniente que se enfoquen al tipo de compañía que se esté tratando, -- además pueden modificarse ya que el control interno puede variar y hacer que los procedimientos aplicables sean diferentes.

2.- Programas especiales.

Son programas especiales aquellos que elabora el -- Contador Público de acuerdo a las características especiales que vayan a presentarse en el desarrollo de su examen, o por las características propias de la empresa a examinar. Es decir, se preparan o formulan concretamente para cada situa--ción particular.

3.- Programas Generales.

Se limitan a enunciar de manera general los procedimientos de auditoría que se deben de aplicar, mencionando -- también los objetivos particulares en cada caso.

4.- Programas Detallados.

Se elaboran para la revisión o examen de determina--da área, en ellos se describe minuciosamente la forma práctica de aplicar los procedimientos de auditoría.

Se pueden utilizar programas estándar como una guía de procedimientos a seguir, siempre y cuando se tome en consideración lo siguiente:

- 1) Que los auditores no lo tomen como un programa ya elaborado y únicamente agreguen extensión distorsionando las normas de auditoría referentes a la ejecución del trabajo, afectando también la calidad profesional del trabajo.
- 2) Ser tomados como procedimientos que deban aplicarse pase lo que pase convirtiéndolos en programas rígidos que no se adaptan a las circunstancias creyendo que al cumplir con lo que se indica la auditoría resultaría eficiente.

Por tanto, es conveniente señalar que ningún programa formulado de antemano se puede aplicar a todos los casos, los problemas no previstos deberán recibir atención especial.

El programa representa una orientación para el auditor y una guía para realizar eficazmente su trabajo.

C) FINALIDAD.

La formulación de programas como se ha venido señalando no solamente deben tomarse como una guía para el auditor y sus ayudantes, sino que una de las funciones más importantes del programa es el de asegurarse de que ningún procedimiento esencial de auditoría se haya omitido o descuidado.

El programa de trabajo representa el plan de acción para guiar y controlar el examen ya que describe en términos generales el alcance del trabajo que se considera necesario para permitir al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros.

Se puede tener un control para indicar la ejecución de los procedimientos de auditoría mediante los cuales se va a efectuar el trabajo.

Deben existir programas de auditoría para cada trabajo, independientemente del tamaño y alcance de la labor a realizar. La extensión de los programas variará de acuerdo a las circunstancias y las exigencias del caso.

El programa podrá ser breve y hasta cierto punto informal en trabajos pequeños, o será amplio y detallado en el caso de trabajos importantes.

En lo referente a la compañía, el empleo de un programa debidamente estructurado debe producir los siguientes efectos:

- Eficiencia en el trabajo de auditoría.
- Concentrar el examen en los puntos más importantes de los estados financieros.
- Honorarios justos en proporción con los servicios prestados.

El programa de auditoría es importante en todos los niveles de responsabilidad, mediante él se conoce de antemano el trabajo que planeamos realizar. Para un supervisor facilita los medios de formular y presentar el plan de acción y las instrucciones que resultan necesarias para la información y orientación del personal, reduciéndose de esta manera la posibilidad de interpretaciones erróneas en cuanto a la extensión deseada. Igualmente, facilita una base sólida para determinar el personal requerido y para estimar los honorarios, sirve de guía para revisar los papeles de trabajo. Para el encargado del trabajo, el programa es un medio ordenado de control de la intervención de acuerdo con las ins --trucciones del supervisor. Para los ayudantes, el programa es de gran utilidad para asignárseles trabajo en ausencia del encargado, ya que en él se representa el detalle de los pa --sos a seguir en la auditoría. El ayudante se familiariza --

con el trabajo por medio del programa y también es una guía para la ejecución del mismo.

1.- Objetivos que debe cumplir el programa de auditoría.

El programa de auditoría debe cubrir los siguientes objetivos:

- 1) Facilitar el acceso al trabajo en forma ordenada y planeada mediante la división del trabajo entre el personal de auditoría.
- 2) Dirigir el curso del examen y controlar el tiempo de extensión del trabajo desarrollado, así mismo, permitir observar el avance de la auditoría en cada sección.
- 3) Proporcionar una constancia del trabajo realizado incluyendo los cambios efectuados en el transcurso del examen, de acuerdo a las circunstancias.

Resulta necesario aclarar que los programas no pretenden establecer procedimientos mínimos aplicables a la generalidad de los trabajos, sino más bien se concretan a señalar orientaciones sobre la forma en que ha de organizarse la revisión y a listar una serie de procedimientos de los cuales se van a seleccionar aquellos que se consideren aplicables para cada trabajo en particular.

D) ASPECTOS QUE TIENEN INFLUENCIA Y SE REFLEJAN EN EL PROGRAMA.

El programa de trabajo experimentará variaciones de acuerdo con los siguientes aspectos:

- 1) Finalidad del trabajo.
- 2) Evaluación del control interno.
- 3) Naturaleza del negocio.

El programa para una auditoría que se efectúa por primera vez será más extenso que el de una auditoría periódica, esto en virtud, como se ha venido mencionando, de que el auditor necesita adquirir un conocimiento de amplio alcance del control interno existente en la empresa, así como de su efectividad. En las auditorías posteriores la comprobación podrá realizarse de manera más selectiva, dependiendo de la confianza obtenida en el examen inicial. Es importante que los programas de trabajo se revisen periódicamente -- con base en las condiciones cambiantes de las operaciones de la empresa, efectuando las modificaciones que se consideren pertinentes, evitando de esta manera que los procedimientos de auditoría se conviertan en rutina o resulten innecesariamente extensos.

El grado de mecanización y control de las funciones contables son determinantes para elegir el tipo de procedimientos de auditoría a utilizar.

Actualmente en las empresas, el grado de mecanización y control de sus operaciones es muy avanzado, por tanto hace necesario revisar continuamente el programa de auditoría para mantenerlo al nivel de esto.

En base a lo señalado en capítulos anteriores, la eficacia del control interno existente en la empresa es el aspecto de mayor importancia y efecto en el programa de auditoría, si el control es eficiente y sólido se puede preparar el programa de tal modo que el alcance de los procedimientos estén de acuerdo con el grado de control.

En caso contrario, de encontrar deficiencias importantes, la extensión de las pruebas será mayor. Por ejemplo, si en la empresa cuentan con auditores internos, el programa de trabajo podrá modificarse y la extensión de los procedimientos se reducirá en proporción al grado de confianza que el auditor independientemente pueda depositar en el trabajo de los auditores internos, como parte integrante del control interno.

La labor del auditor interno, sin embargo, no substituye el trabajo propio del auditor independiente.

En resumen la elección de los procedimientos y la amplitud con que se desarrollen dependerá del juicio del auditor, quien, como se mencionó anteriormente, deberá tomar en consideración la eficiencia del control interno establecido.

E) IMPORTANCIA Y RELATIVIDAD DE RIESGO.

El concepto de importancia y relatividad de riesgo es algo que sólo puede definirse o evaluarse en cada caso específico.

Sin embargo, representa un elemento de gran importancia en todo el trabajo de auditoría.

La opinión sobre aquellas partidas de los estados financieros que son relativamente más importantes y con respecto a las cuales es mayor la posibilidad de su error de significación debe fundarse en bases sólidas. Por ejemplo, en una empresa donde exista un número reducido de cuentas por cobrar por cantidades elevadas, las partidas individuales sí resultan más importantes y la posibilidad de error es

de consideración mayor que en otra empresa con un número de saldos pequeños que arrojan el mismo total.

Los procedimientos de auditoría deberán ser debidamente modificados de tal manera que se adapten en cada caso.

El grado de riesgo de que una cuenta es objeto de comprobación puede ser presentada falsa e incorrecta, tiene así mismo, gran influencia en la naturaleza y extensión de los procedimientos que se adopten.

El control interno debe reducir a un mínimo la posibilidad de error accidental o intencional al registrar u omitir la anotación de una transacción; en consecuencia, cuanto más adecuado y más eficaz, tanto menor será el riesgo y en consecuencia la extensión en las pruebas de auditoría, por otra parte ciertos activos como efectivo o valores negociables se encuentran más expuestos a manipulaciones e irregularidades debido a su naturaleza y requieren, por lo tanto, un mayor control físico y contable. Por ejemplo, transacciones de caja son más vulnerables que los que afectan los activos fijos; por consiguiente, los procedimientos de auditoría -- aplicados y la evidencia en los papeles de trabajo deben ser más precisos en la comprobación de las cuentas de caja.

F) PRINCIPALES CAMBIOS QUE PRODUCE EL CONTROL INTERNO EN EL PROGRAMA DE TRABAJO.

1.- Cambios al estudiar y evaluar el control interno.

Al evaluar el control interno surge la pregunta de ¿Qué debe hacerse primero, verificar el funcionamiento del sistema o desarrollar el programa?. De acuerdo con la práctica ambas cosas se efectúan simultáneamente puesto que la -

naturaleza y la extensión de los procedimientos dependerá en parte de los resultados obtenidos. Es evidente, sin embargo, que el programa de auditoría debe basarse en la información de que dispone el auditor al comienzo del trabajo, estando sujeto a modificaciones, extensión o reducción a medida que el desarrollo de la auditoría ponga de manifiesto la existencia de hechos y situaciones que hagan necesarios esos cambios.

Los efectos que los controles contables y por tanto el control interno de una empresa produce sobre el programa de trabajo son generalmente los siguientes:

- a) Cambio en la fecha de efectuar el trabajo, y
- b) Cambio en la naturaleza y extensión de las pruebas de auditoría.

Ciertos procedimientos (de los mencionados en el capítulo anterior) tales como la circularización de cuentas por cobrar y los selectivos de inventarios físicos que frecuentemente se realizan como parte de la primera visita, deben ser diferidos hasta la fecha de cierre, si el control interno no nos ofrece una base razonable para confiar en la corrección de las transacciones que se habrán de registrar en el período intermedio.

La extensión del trabajo a desarrollar y el grado requerido en las pruebas son determinados por el auditor en base a la evaluación del control interno y los controles contables de la empresa. Una selección limitada de los datos y transacciones contables más importantes serán suficientes si el control interno es confiable. Al existir un control interno deficiente requerirá un aumento en la extensión de las pruebas. Este aumento será necesario respecto a ciertas cuentas o al número de meses o transacciones individuales a

examinar, o ambos. Es difícil indicar en una forma más o menos precisa la medida en que deberá aumentarse el trabajo, - por tanto deberá tomarse un criterio individual bien fundado.

Cada examen debe ser único de acuerdo con las características especiales de cada caso, trayendo como consecuencia diseñar un programa de acuerdo con las circunstancias -- existentes y los cambios que puedan ocurrir. El programa -- viene a ser un eslabón en la relación del estudio del con -- trol interno con los procedimientos de auditoría adoptados.

2.- Relación con la auditoría interna.

Las funciones de la auditoría interna constituyen - un elemento importante en el sistema de control interno de - la empresa y el auditor independiente debe dar a este factor la importancia necesaria al efectuar la selección y aplica - ción de los procedimientos de auditoría.

En este sentido, el auditor debe familiarizarse den - tro de lo posible con sus objetivos, planes y programas, así como de la calidad del trabajo que realizan.

En algunas ocasiones los procedimientos se combinan con el trabajo de los auditores internos, reduciendo de esta manera el tiempo y el personal requeridos para el examen que realiza el Contador Público Independiente. Trabajos de audí - toría en las oficinas de las sucursales, observación del ín - ventario físico en diferentes locales de la empresa, circula - rización selectiva de cuentas por cobrar y por pagar, etc.

El determinar la eficiencia del trabajo desarrolla - do por auditoría interna es parte de la evaluación del con - trol interno.

G) CONTENIDO DE LOS PROGRAMAS.

1.- Forma.

El programa de trabajo de cada sección o partida -- principal de los estados financieros debe comprender general mente:

a) Objetivos de la auditoría.

En esta parte se harán constar en el programa los - objetivos de la auditoría aplicables a la partida o sección de los estados financieros que han de examinarse, fundamen - tándose con las bases necesarias en cada caso para poder emi tir una opinión profesional sobre su razonable corrección.

b) Procedimiento según compañía.

En esta parte se pretende dar una explicación breve de los procedimientos contables y medidas de control interno implantados en la empresa, referentes a la partida que se va a examinar, también se hace constar las características eficientes o ineficientes en el control interno en base a las - cuales se determinó el alcance de la auditoría.

Por ejemplo, al referirse a activo fijo, en esta -- parte del programa podrían describirse los principales gru - pos de activos fijos así como la localización de estas pro - piedades, sucursales, etc., así mismo se indicarían las ba - ses de valorización de ellos, las normas de distinción entre las erogaciones capitalizables, gastos de mantenimiento, mét odos de depreciación que se aplica, así como la mención de --

cualquier otro elemento importante que se relacione con dichas propiedades, indicando si se llevan registros detallados de los activos fijos, autorizaciones que se requieren para adquisiciones, entre otros.

Sin embargo, cabe aclarar que en esta parte del programa de trabajo debe ser únicamente un resumen de aspectos importantes y no un duplicado de la información que se presenta en los memoranda del archivo permanente en relación con el control interno que se tenga en la empresa.

c) Trabajo a desarrollar o procedimientos de auditoría.

En esta sección de cada programa se debe incluir una relación detallada de los procedimientos de auditoría a seguir, debido a que con frecuencia es necesario introducir cambios en los procedimientos de auditoría, a medida que progresa el trabajo; el programa de auditoría deberá tener espacio suficiente para las adiciones y modificaciones, así como para anotar las razones que las hicieran aconsejables.

d) Otros.

- Oportunidad: En esta parte se señala la época o fecha en que debe efectuarse el trabajo específico.
- Auditor: En esta parte se indica al responsable de dicho trabajo.
- Tiempo estimado: Para anotar el tiempo (en horas) que se espera tome el desarrollo del trabajo.
- Tiempo Real: Para indicar el tiempo realmente empleado.

- Variación: Para señalar las diferencias de los tiempos reales respecto de los estimados y hacer las explicaciones pertinentes.
- Observaciones: Con el fin de hacer las aclaraciones de aspectos especiales en relación con el trabajo o la cuenta a revisar.

2.- Fondo.

a) Procedimientos que se deben seguir.

Los programas deben incluir procedimientos que no se limiten únicamente a revisar los registros de contabilidad, sino también prever procedimientos que vayan más allá de dichos libros y registros; por ejemplo, obtener información de terceros, revisión de libros de actas, escrituras, etc.

Es importante que el examen no se circunscriba únicamente a las operaciones realizadas en el período que abarque la auditoría, sino también a un período posterior, esto en virtud de que el Contador Público que dictamina, es responsable de los eventos posteriores que en alguna forma pueden influir en su opinión.

Como se señaló anteriormente, los procedimientos a utilizar en cada una de las áreas de los estados financieros, así como la oportunidad de su aplicación, deben definirse en el programa.

Cualquiera que sea el programa que se use en relación a los tipos de programas señalados con anterioridad, el

auditor debe estar preparado para modificarlo si en el curso de su trabajo lo considera necesario con el fin de desarrollar la auditoría de tal forma que su resultado le permita expresar su opinión sobre los estados financieros.

- b) Oportunidad en la preparación del programa y quién debe prepararlo.

A menudo resulta conveniente en una primera auditoría, especialmente si el trabajo es de magnitud considerable, revisar los procedimientos de la compañía y preparar el programa de auditoría, al iniciar cada fase de ésta, en vez de intentar la preparación del programa de una sola vez, antes de comenzar cada trabajo.

En el caso de auditorías periódicas, ya que los procedimientos de control interno no cambian radicalmente por lo general, de un año a otro, el programa puede prepararse más detalladamente tomando como punto de partida la información obtenida en el examen anterior. Si bien el programa debe conservar su característica de flexibilidad, normalmente se esperan menos modificaciones en el curso de una auditoría periódica que en el caso de una primera auditoría.

En las auditorías periódicas el momento más oportuno para preparar el programa de trabajo debe ser generalmente, tan pronto como se completa la auditoría del año anterior, ya que es en esa oportunidad que los controles contables y operativos de la empresa se encuentran claramente grabados en la mente del auditor.

En caso de que el tiempo disponible no permitiera la preparación del programa en ese momento, como suele suceder en la práctica, debe prepararse al menos, una relación -

de puntos a considerar posteriormente cuando se realice dicho trabajo; generalmente la mayoría de los programas de las auditorías periódicas se preparan antes del comienzo del examen preliminar una vez comenzado el trabajo de auditoría y efectuada la revisión de los aspectos importantes del control interno, el programa tentativo debe ser revisado y modificado.

La responsabilidad primordial y final del programa de auditoría, el alcance del trabajo y de la forma de conducir el examen recae en el supervisor. Su participación puede ser más directa en la preparación del programa de la primera auditoría que en una periódica, pero de cualquier manera es conveniente que revise el programa completo antes de comenzar el trabajo.

Un programa eficaz de auditoría es aquel que está sometido a continuas modificaciones, para ajustarlo a cambios que se van produciendo y que se observan en el curso de la auditoría. Con frecuencia el miembro del personal de auditoría que utiliza el programa como una guía de su trabajo, es quien aprecia la necesidad de modificaciones de éste, debiendo tomar la iniciativa para llevarlas a cabo.

Oportunidad.-

Usualmente el trabajo de auditoría se realiza en dos épocas bien definidas: los últimos meses del ejercicio social a examinar (Auditoría Preliminar) y los días inmediatos siguientes al cierre de dicho ejercicio (Auditoría Final). El programa de trabajo debe diseñarse de tal suerte que señale claramente la parte del trabajo que deba efectuarse en una u otra época.

H) VENTAJAS Y DESVENTAJAS.

Ventajas:

El uso de programas presenta diversas ventajas, entre otras:

- 1.- Proporciona un plan a seguir con el mínimo de dificultades y confusiones.
- 2.- El supervisor puede planear las tareas que realizarán -- los ayudantes utilizando al máximo su capacidad.
- 3.- Se verifica si hubo alguna omisión en los procedimientos.
- 4.- Se observa con claridad el avance de la auditoría en cada sección del examen.
- 5.- Es una base para la planeación y programación de años -- posteriores. En él se hacen anotaciones de los puntos -- débiles y fuertes del control interno. El auditor podrá aumentar o reducir el programa previamente a la inicia -- ción de la revisión con el fin de investigar problemas -- especiales.
- 6.- Capacita al auditor para determinar el alcance y efectividad de los procedimientos que empleará en la revisión.
- 7.- Facilita la supervisión de papeles de trabajo a los aud -- tores.

Desventajas:

- 1.- El programa prefijado limita al auditor, ya que se con -- creta a realizar los trabajos señalados, considerando -- que no debe hacerse más.
- 2.- Puede ejecutarse trabajo innecesario cuando el control -- interno sea eficiente, o cuando los errores no sean de -- importancia en cuanto a su monto.

Estas desventajas pueden dejar de existir, si se --

tiene en cuenta que los programas deben ser flexibles, es decir, que se pueden modificar de acuerdo al criterio y juicio del auditor.

En resumen y de acuerdo a lo que se ha venido mencionando, el Programa de Trabajo es un punto de partida y al mismo tiempo una guía constante en el transcurso de la auditoría que señala en forma objetiva el plan inicial, los cambios efectuados, así como el resumen del trabajo realizado. Estos elementos vienen a constituir una base para la Planeación de futuros exámenes de estados financieros.

CAPITULO V

C A S O P R A C T I C O

PROGRAMA DE TRABAJO PARA LA AUDITORIA DE INVENTARIOS DE LA EMPRESA:
"IMPLEMENTOS, S.A."
DICIEMBRE 31, 1985.

En base a lo escrito y señalado a través de este --
trabajo de investigación, a continuación presento un caso re
ferente a la Planeación y Control del rubro de inventarios -
de la empresa "Implementos, S.A."

Me limito a presentar lo que sería la planeación --
misma que queda asentada como se ha venido mencionando, en -
el programa de trabajo de esta cuenta. Elegí la cuenta de -
inventarios por ser una de las principales cuentas que for-
man los estados financieros sujetos a revisión; por tanto, -
la influencia de ésta es trascendental en cualquier audito-
ría, ya sea la empresa comercial o industrial. Además, en -
esta empresa los inventarios representan la mayor parte de -
su activo.

Dado lo extenso que resultaría presentar la planea-
ción total de una auditoría externa, en este ejemplo referen-
te a una Compañía Industrial dedicada a la fabricación de ma
quinaria agrícola se pueden visualizar los procedimientos que
a juicio del auditor se utilizarían, tomando en cuenta las -
características y situación de la empresa. Cabe también se-
ñalar que en este caso la empresa ha sido auditada en años -
anteriores.

Siguiendo el formato y contenido del programa de --

trabajo descrito en capítulos anteriores, los elementos fundamentales para poder formularlo serían: primeramente los objetivos de auditoría que se persiguen al efectuar la revi -- sión del rubro para a continuación describir los procedimientos establecidos por la empresa con el fin de controlar lo - involucrado en la cuenta, que incluye la revisión del control interno y fijación de alcances; y, por último el trabajo a - desarrollar o procedimientos de auditoría.

De esta manera la Planeación y Control de invent - arios quedará formalmente asentada en el Programa de Trabajo.

OBJETIVOS DE AUDITORIA.

Durante el examen, los objetivos serán:

- 1.- Cerciorarse de que los inventarios registrados en las -- cuentas de la compañía existen físicamente, son de su -- propiedad y han sido clasificados correctamente en el Ba lance General.
- 2.- Que la empresa tenga la documentación necesaria que com - pruebe la propiedad de las existencias.
- 3.- Determinar que los inventarios estén en buen estado y co rrespondan al giro de la compañía.
- 4.- Determinar que los inventarios están valuados al costo o - mercado, el menor, de acuerdo con principios de contabili - dad generalmente aceptados, sobre bases consistentes - con las del año anterior.
- 5.- Comprobar la razonabilidad de los procedimientos utiliza dos para contar los artículos y verificar que mediante

su aplicación, se determinaron las cantidades correctas - en existencia.

- 6.- Que los registros de inventarios sean ajustados a los resultados de los recuentos físicos, después de que se investiguen y aclaren debidamente las diferencias de importancia.
- 7.- Que la valuación del inventario haya sido correctamente realizada, determinando así que los registros han sido - ajustados a las cifras determinadas.
- 8.- Determinar que los inventarios obsoletos, defectuosos o de poco movimiento que han sido reducidos a su valor neto de realización (valor de realización, lo que darían - si se quisieran vender, o valor de mercado).
- 9.- Cerciorarse de que los gravámenes, si los hay, que afecten al rubro estén correctamente mostrados en los esta-dos financieros.

PROCEDIMIENTO ESTABLECIDO POR LA EMPRESA PARA CONTROLAR LO -
INVOLUCRADO EN LA CUENTA

(TODO ES SUPUESTO Y UNICAMENTE PARA LOS FINES DEL EJEMPLO)

La Compañía se dedica a la fabricación de productos tales como: Cosechadoras, Sacudidoras-Amontonadoras de caca huate y Segadoras.

Se fabrican en Monterrey varios modelos de cada pro ducto.

Las materias primas y el trabajo en proceso, así co mo los productos terminados y usados, son almacenados princi palmente en Monterrey.

Existen almacenes en Hermosillo y Querétaro para al macenamiento y distribución de productos elaborados y usados.

Al examinar el control interno de la empresa se en contró lo siguiente:

La Compañía lleva registros de inventario para mate rias primas, partes y productos terminados nuevos y usados. Existen buenos controles físicos.

La Compañía utiliza el sistema de costos estándar. Los inventarios se han valuado a costo o mercado el menor. - De acuerdo a la auditoría anterior y en base a la experien - cia se observó que las cifras de costos son bien determina - das y los procedimientos son adecuados. La política de la - compañía es conservadora debido a cierta tendencia hacia la subvaluación de los gastos de fabricación aplicados. Se de - te ctó que esta área requiere especial atención.

Igualmente se encontró que la obsolescencia se toma en cuenta al valuar los inventarios.

Los inventarios físicos se tomaron el 31 de Diciembre en años anteriores, este año se tomarán el 31 de Octubre. Esto se debe a que en Noviembre y Diciembre las ventas son bajas y la existencia de buenas medidas de control justifican la toma de inventarios en fecha preliminar, ya que normalmente es una época de poca actividad y los niveles de existencia son relativamente bajos.

Los inventarios representan el mayor activo de la compañía. Los procedimientos seguidos y los controles ejercidos son buenos. La probabilidad de errores importantes es remota, excepto el caso de maniobras intencionales. Por lo tanto se decidió que una cantidad importante de trabajo puede ser efectuada en el trabajo preliminar.

Suponiendo que se obtuvieran resultados satisfactorios de las pruebas de procedimientos y otras a esa fecha, el trabajo final puede ser limitado a una revisión posterior de procedimientos para la consistencia, pruebas de transacciones en el período intermedio (Octubre 31 a Diciembre 31) y una revisión general de las condiciones de mercado.

Cliente: Implementos, S.A.

Planeación y Control de la Auditoría de
Inventarios

Fecha de la Auditoría: Diciembre 31, 1985

Preparado

Aprobado

Paso Nº	Operación	Ref.	Hecho por	Tiempo estimado		Tiempo Real	Total		Varia ción.
				Hrs.	Por		R	E	
	TRABAJO A DESARROLLAR O PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.								
	Preliminar General								
1.	Revisar los procedimientos de inventario y actualizar el Expediente Continuo de Auditoría; determinar si son necesarias revisiones al programa.			3	E				
2.	Discutir el programa y el alcance del trabajo con el (los) ayudante(s).			1 1	E A				
	Cantidades								
3.	Revisar los planes de la Compañía y las instrucciones para el inventario físico que se tomará el 31 de Octubre.			2	E				
4.	Revisar los niveles de inventario para determinar dónde debe hacerse hincapié y cuáles almacenes deben ser visitados.			1	E				
5.	Preparar instrucciones para la observación del inventario de la(s) sucursal (les). Considerar la observación en un sólo almacén, a menos que la magnitud de los inventarios haga necesario probar los -- dos.			1	E				

Paso Nº	Operación	Ref.	Hecho por	Tiempo estimado		Tiempo Real	Total		Varia ción.
				Hrs.	Por		R	E	
6.	Investigar el tratamiento -- que se dará a los inventa -- rios vendidos a detallistas. Si la compañía los tratara -- como consignaciones, deberán hacerse los arreglos necesari -- os para confirmar u observar los inventarios en poder de detallistas.			2	E				
7.	Hacer un recorrido por la -- Planta observando: (1) las -- condiciones generales en que se encuentran los inventa -- rios y su arreglo, (2) adi -- ciones y/o reemplazos de activos fijos y (3) el proceso de fabricación.			1	E				
8.	Observar el inventario físico. a) Hacer pruebas representativas de conteo en todas las áreas seleccionadas. Listar los artículos con suficiente detalle para el cotejo posterior con el inventario final, pero no anotar todos los artículos contados. b) Observar como trabajan -- los equipos de conteo y ver que se cumplan las instrucciones. c) Prestar atención a cualquier movimiento de inventarios durante los conteos. d) Investigar la existencia de inventarios obsoletos o de poco movimiento. e) Anotar el grado de terminación del trabajo en proceso. f) Revisar los procedimientos seguidos para controlar las tarjetas de inventario.			6 6	E A				
9.	Cotejar las partidas contadas con el resumen final de inventario.			9	A				

Paso Nº	Operación	Ref.	Hecho por	Tiempo estimado		Tiempo Real	Total		Varia ción.
				Hrs.	Por		R	E	
10.	<p>Obtener Información para el corte.</p> <p>a) Determinar los procedimientos de la compañía para -- clasificar las transacciones de inventario como "antes/después de inventario".</p> <p>b) Anotar los últimos números de facturas y documentos de embarque anteriores al inventario.</p> <p>c) Anotar la información de -- los últimos informes de recepción.</p> <p>d) Investigar el tratamiento que se dará a la mercancía en tránsito de proveedores.</p> <p>e) Listar los camiones o vagones de ferrocarril aún -- no descargados.</p>			1	A				
11.	<p>Probar la corrección del corte de inventarios.</p> <p>a) Cotejar los números de facturas obtenidos en 10b) -- contra el registro de ventas para determinar que -- han sido registradas en el período que corresponde.</p> <p>b) Revisar las ventas registradas en Octubre y Noviembre, observando su corrección de acuerdo con las fechas de embarque.</p> <p>c) Cotejar los datos obtenidos en 10c) y 10e) con los registros de compras para verificar su corrección. -- Revisar los registros de recepción para ver el tratamiento de las recepciones subsecuentes.</p> <p>d) En conexión con el trabajo de confirmación de cuentas por pagar, hacer referencias cruzadas a cualquier información pertinente. --</p>			2	A				

Paso Nº	Operación	Ref.	Hecho por	Tiempo estimado		Tiempo Real	Total		Varia ción.
				Hrs.	Por		R	E	
	Ver el programa de cuentas por pagar para la prueba de corte.								
12.	Revisar el trabajo de inventario realizado en la(s) sucursales, aclarar los puntos pendientes y ligar los conteos y el corte.			1	E				
				1	A				
13.	Preparar un breve memorándum sobre la prueba de cantidades.			1	A				
	Valuación								
	Los programas para prueba de comprobantes en serie y pruebas de nóminas incorporan -- pruebas de la distribución -- contable, etc., que incluyen pruebas de los estándares, pasajes a los registros de inventarios perpetuos, pruebas de las tarifas de nóminas y estándares. Suponiendo que los resultados de estas pruebas de procedimiento fueron satisfactorios, nuestras pruebas de valuación deben tomarlas en consideración.								
14.	Materias primas y piezas compradas.								
	a) Antes del inventario físico revisar los registros perpetuos de existencias y seleccionar no más de 15 artículos representativos para la prueba de detalle de precios.			1	E				
	b) Hacer que el cliente prepare un detalle de las facturas más recientes hasta cubrir las cantidades en existencia al 30 de Septiembre. Hacer arreglos para que se nos proporcionen las facturas indicadas para su examen.			1	E				

Paso Nº	Operación	Ref.	Hecho por	Tiempo estimado		Tiempo Real	Total		Varia ción.
				Hrs.	Por		R	E	
	c) Comprobar las cédulas de trabajo hechas por el cliente, examinando las facturas de respaldo, la corrección aritmética, etc.			3	A				
	d) Probar la corrección de los registros perpetuos de existencia cotejando las compras con los respectivos asientos.			1	A				
	e) Analizar la cuenta de variación al 30 de Septiembre e investigar cualquier fluctuación de importancia.			1	A				
	f) Hacer un memorándum sobre el trabajo y concluir sobre la razonabilidad de los costos usados por la compañía.			1	A				
15.	Trabajo en proceso y productos terminados.								
	a) Determinar si ha habido algún cambio en los estándares desde la última auditoría.			1	E				
	b) Antes del inventario físico seleccionar un modelo (no probado el año anterior) de cada una de las mayores líneas de productos. Obtener lista de materiales (L/M) para cada modelo y revisar su razonabilidad usando las especificaciones de ingeniería del producto como referencia.			3	E				
	c) Probar el importe de los costos de materiales contra los registros de inventarios perpetuos, suponiendo que su aceptabilidad ha sido comprobada en pruebas previas.			3	A				
	d) Probar las tarifas de mano de obra contra los registros de nóminas y las tar-			2	A				

Paso Nº	Operación	Ref.	Hecho por	Tiempo estimado		Tiempo Real	Total		Varia ción.
				Hrs.	Por		R	E	
	jetas de costo unitario -- probadas en el trabajo de nóminas.								
e)	Probar la aplicación de -- gastos de fabricación.			4	E				
	1) Revisar los componentes usados por la compañía en su base de gastos. -- Cotejarlos con las cuen tas de resultados.								
	2) Calcular el coeficiente mano de obra/gastos pa ra el período terminado el 30 de Septiembre y compararlo con el coefi ciente estándar usado por la compañía.								
	3) Probar la aplicación -- del coeficiente en la L/M.								
	4) Dado que los gastos de fabricación de la com pañía se toman sobre -- la base de costo direc to, obtener una base -- de gastos de fabrica ción que incluyan to dos los elementos esen ciales para una adecua da valuación del inven tario.								
	5) Calcular el coeficien te mano de obra/gastos de fabricación sobre -- esta base y comparar -- con el estándar usado por la compañía. Deter minar el porcentaje de variación.								
f)	Probar la corrección arit mética de la valuación de costos de la L/M.			2	A				
g)	Revisar las variaciones -- (costo de materiales, ma no de obra y gastos) por el año hasta la fecha. -- Investigar cualquier fluc			3	E				

Paso Nº	Operación	Ref.	Hecho por	Tiempo estimado		Tiempo Real	Total		Varia ción.
				Hrs.	Por		R	E	
	b) Analizar la corrección de las partidas de conciliación si las hay.								
	c) Cotejar las cifras de libros con los saldos de las cuentas.								
	d) Probar la corrección aritmética del ajuste y cotejar los montos con los correspondientes asientos de diario.								
21.	Hacer un memorándum general sobre el rubro y concluir sobre el mismo.								
	General								
22.	Revisión del Encargado.			4	E				
23.	Aclarar los puntos de revisión del gerente y del encargado.			3	A				
	Final								
24.	Obtener del cliente un resumen de las transacciones de inventarios por el período Octubre 31 a Diciembre 31.			4	A				
	a) Determinar su razonabilidad con relación a las cifras de venta y producción.								
	b) Revisar, por pruebas, los comprobantes de las partidas principales; investigar cualquier importe anormal.								
25.	Revisar las cuentas de variaciones por el período Octubre 31 a Diciembre 31, investigando cualquier variación significativa que pudiera afectar la valuación.			2	E				
26.	Comparar los saldos finales de inventarios con los del 31 de Octubre y los del fin del año anterior. Investigar cualquier variación anormal. Comparar			2	E				

CONCLUSIONES

- 1.- En la actualidad los servicios que presta el Contador Público son indispensables en la sociedad. La función más conocida del Contador Público desde el punto de vista de su independencia y objetividad, es la Auditoría. Al realizar una auditoría a una determinada entidad, se logra tener mayor confianza sobre la información contenida en los estados financieros, esto es de especial interés para inversionistas, acreedores, instituciones de crédito, etc. Por tanto, el Contador Público al emitir su opinión o dictamen sobre los estados financieros sujetos a revisión, debe ser imparcial y en general apegarse a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, así como aplicar los procedimientos que a su juicio considere convenientes, ya que adquiere responsabilidad no solamente con quien contrata directamente sus servicios, sino con un gran número de personas que van a usar el resultado de la revisión como una base sobre la cual se tomarán decisiones. Esta opinión final del auditor se respalda con la seguridad de haber realizado un buen trabajo, al efectuarse una adecuada Planeación.

- 2.- La Planeación de Auditoría comprende la previsión de los procedimientos que se van a utilizar, la amplitud o extensión que se les va a dar y la oportunidad en que van a aplicarse, así como los papeles en que deberán asentarse los resultados y el personal que se asigne para el desarrollo del trabajo.

El trabajo de Auditoría es un trabajo de categoría profesional y como tal debe cumplir con ciertos principios básicos que en nuestra profesión vienen siendo las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Las Normas de

Auditoría son los requisitos mínimos de calidad humana y de calidad de trabajo del auditor así como de la in - formación que de él emane.

Con el cumplimiento de la Norma de Auditoría referente a Planeación clasificada en primer término dentro de -- las normas relativas a la Ejecución del Trabajo se lo -- gra un objetivo fundamental que es suministrar al auditor los elementos de juicio suficientes y competentes -- para respaldar su dictamen que como resultado de su traba - jo emite.

- 3.- La Planeación no debe entenderse como una etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo; sino que debe ser continua en la medida en que se desarrolle la auditoría. Igualmente se destaca en este trabajo la importancia -- que amerita la Supervisión de los ayudantes en cada una de las etapas de la Planeación.

La Planeación deberá llevarse a cabo por una persona -- con suficiente experiencia, ya que los procedimientos -- que se eligen para realizar la revisión se derivan del buen juicio y criterio del auditor, quien fundamenta - lmente tomará en consideración el grado de eficiencia -- del control interno establecido.

Las Técnicas de Auditoría vienen a ser las herramientas de trabajo del auditor, y el conjunto de ellas forman -- los Procedimientos de Auditoría. Los Procedimientos de Auditoría deben ser necesariamente flexibles y adapta -- bles a cada caso específico. Por tanto, puede disting - guirse claramente la diferencia entre éstos y el cumpli -- miento de las Normas de Auditoría Generalmente Acepta -- das que como tales deben observarse necesariamente en -- cada caso.

- 4.- La Planeación de la Auditoría formalizada por medio de Programas de Trabajo, deja evidencia clara de haber cumplido con esta norma, además de ser necesaria no sólo por las ventajas prácticas que ofrece, sino también por que representa una orientación para el auditor y una guía para realizar eficazmente su trabajo. En ellos se describe en términos generales el alcance que va a darse al trabajo, el cual variará de acuerdo a las exigencias y circunstancias del caso, así como los cambios -- que pudieran ocurrir.

En términos generales puede decirse que los programas de trabajo varían de acuerdo a los aspectos siguientes:

- a) Finalidad del Trabajo.
- b) Evaluación del Control Interno.
- c) Naturaleza del negocio.

La auditoría, como todo trabajo profesional, está ex -- puesto a riesgos; por tanto, cabe señalar que la opinión sobre aquellas partidas de los estados financieros que son relativamente más importantes y con respecto a las cuales es mayor la posibilidad de error, debe fundarse en bases sólidas.

Se dice que el control interno de la empresa debe reducir a un mínimo la posibilidad de error accidental o intencional al registrar u omitir la anotación; en consecuencia, cuanto más adecuado y eficaz sea el control interno tanto menor será el riesgo, así mismo se reducirá la extensión en las pruebas de auditoría.

Por ello se deduce que el riesgo que de una cuenta es objeto de comprobación tiene gran influencia en la naturaleza y extensión de los procedimientos que se adopten.

En cuanto a su forma debe existir un programa de trabajo por cada sección principal de los estados financieros y comprenden:

- a) Objetivos de la Auditoría.
- b) Procedimiento según Compañía.
- c) Trabajo a desarrollar o Procedimientos de Auditoría.
- d) Otros (oportunidad, auditor, tiempo estimado, tiempo real, variaciones).

- 5.- Resulta importante señalar que el examen no debe limitarse únicamente a la revisión de operaciones realizadas en el período que abarque la auditoría, sino también en un período posterior, esto se debe a que el Contador Público que dictamina, es responsable de los eventos que en alguna forma pueden influir en su opinión, los que también deben planearse anticipadamente.

Los procedimientos que vayan a utilizarse en cada una de las áreas de los estados financieros, así como la oportunidad de su aplicación, deben definirse claramente en el programa.

Finalmente, los programas vienen a constituir el cimiento para la Planeación de futuros exámenes de estados financieros.

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

C.P.T. Eric L. Kohler

"Auditoría"

Introducción a la Práctica de la Contaduría Pública

Editorial Diana. 9a. Impresión.

Junio, 1977.

Philip L. Defliesse, Keneth Johnson, Macleod.

"Auditoría Montgomery"

Editorial Limusa. Primera Edición.

1983.

Arthur W. Holmes

"Principios Básicos de Auditoría"

Editorial CECSA. 8a. Impresión.

Junio, 1977.

W. Thomas Porter, Jr. y John C. Burton

"Auditoría, un Análisis Conceptual"

Editorial Diana. Primera Edición.

Febrero, 1980.

Frank P. Walker

"Manual para la Auditoría de Pequeñas y Medianas Empresas"

Editorial ECASA. Primera Edición en Español.

1975.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

"Campo de Actuación Profesional del Contador Público"

IMCP. Segunda Edición.

1975.

C.P. Arturo Elizondo López
"La Profesión Contable, Selección y Desarrollo"
Editorial ECASA. Segunda Edición.
1983.

Russel L. Ackoff
"Concepto de Planeación de Empresas"
Editorial Limusa. Segunda Reimpresión.
1976.

Norberto Agramonte Mier y Terán
"Curso de Teoría de la Administración"
Editorial ECASA. Cuarta Edición.
Junio, 1978.

Agustín Reyes Ponce
"Administración de Empresas"
Editorial Limusa. Vigésimo quinta reimpresión.
1980.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos
"Deberes de los Contadores Junior y Senior"
Editorial IMCP.
1965.

Codificación de Normas y Procedimientos SAS 1 de Auditoría
"Declaraciones sobre Normas de Auditoría"
IMCP. Novena Reimpresión.
1982.

Roberto Macías Pineda
"El Análisis de los Estados Financieros y las Deficiencias
en las Empresas".
Editorial ECASA.
1984.

C.P. César A. Marttelo D.

"El Análisis Financiero en la Auditoría de Estados Financieros".

Editorial ECASA.

1976.

C.P. Alfredo Pérez Harris

"Los Estados Financieros, su Análisis e Interpretación"

Editorial ECASA.

1986.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

"Normas y Procedimientos de Auditoría"

IMCP. Décimoquinta Edición.

1984.

C.P. Manuel Flores Castro

"La Evidencia en Auditoría, Importancia y Logro"

Editorial ECASA. Primera Reimpresión.

1981.

C.P. Víctor M. Mendivil Escalante

"Elementos de Auditoría"

Editorial ECASA. Sexta Reimpresión.

1984.

Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

"Estudio y Evaluación del Control Interno por Objetivos y Ciclos de Transacciones".

Editorial IMCP, A.C. Primera Edición.

Abril, 1986.

C.P. Francisco Javier Sánchez Alarcón
"Programas de Auditoría"
Editorial ECASA. Sexta Reimpresión.
1984.

C.P. Israel Osorio Sánchez
"Auditoría I"
Editorial ECASA. Séptima Reimpresión.
1984.

S.R. de C.V.

TESIS PROFESIONALES

TESIS • MEMORIAS • INFORMES

8 DE JULIO No. 11

(ENTRE P. MORENO Y MORELOS)

TELS. 14 - 01 - 22 y 11 - 61 - 42

GUADALAJARA, JAL.

PASAMOS SU TESIS
EN MÁQUINA IBM



USAMOS EQUIPOS XEROX Y OFFSET

• TRANSCRIPCIÓN • PREPARACIÓN DE BROS
• PRUEBA DE COPIA • REPRODUCCIÓN PROFESIONAL
• RETORNO DE FORMATO • DISEÑOS

HELIOGRAFICAS

• COPIAS BOND
• PAPELERIA PARA SU EMPRESA
• REDUCCIONES
• AMPLIFICACIONES