

875208



UNIVERSIDAD VILLA RICA

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION
ESTUDIOS INCORPORADOS A LA U.N.A.M.

"PLANEACION DE LA AUDITORIA"

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA

PRESENTA:

Manuel Almazán Sosa

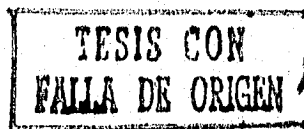
DIRECTOR DE TESIS:

C.P. Martha G. Canudas Diaz

REVISOR DE TESIS:

C.P. Porfirio Hernández Sandoval

H. VERACRUZ, VER.



1996

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



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 esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

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

A MIS PADRES :

SR. FLORENTINO ALMAZAN MARTINEZ.
SRA. ALICIA SOSA DE ALMAZAN.

QUIENES SIEMPRE ME APOYARON CON TODO CARÍÑO
Y PACIENCIA A TRAVES DE TODA MI VIDA.

GRACIAS.

A MI HERMANA:

MARIA DEL CARMEN ALMAZAN SOSA.

QUIEN TAMBIEN DE ALGUNA FORMA CON SU
COMPRENSION ME HA AYUDADO.

A:

ING. JUAN FRANCISCO BELTRAN ORLA
ING. ROBERTO KING PILE.
C. P. MIGUEL OLGUIN MARTINEZ.
T.P.A. JOAQUIN RODRIGUEZ VAZQUEZ.
C. CARLOS MANELICH COBOS MOLL.

POR SUS CONSEJOS Y AYUDA DESINTERESADA PARA
LA REALIZACION DE ESTE TRABAJO.

A:

C.P. PORFIRIO HERNANDEZ SANDOVAL.

POR SUS CONSEJOS Y ORIENTACION EN
FORMA PROFESIONAL PARA EL DESARROLLO
DEL PRESENTE TRABAJO.

A MIS JURADOS:

**QUIENES A TRAVES DE LA CARRERA, APORTARON SU
MEJOR ESFUERZO PARA TRANSMITIR SUS ENSEÑANZAS.**

PLANEACION DE LA AUDITORIA

INTRODUCCION

CAPITULO I ANTECEDENTES HISTORICOS

1.1.-	ANTECEDENTES HISTORICOS	1
1.2.-	EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS Y LA COMISION DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	1
1.2.1.-	INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS (I.M.C.P.)	1
1.2.1.1.-	LAS ASOCIACIONES FEDERADAS Y SOCIOS DEL GOBIERNO DEL INSTITUTO	2
1.2.1.2.-	COMISIONES DE TRABAJO	3
1.2.2.-	COMISION DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	3
1.2.2.1.-	OBJETTIVOS	6
1.2.2.2.-	PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS AL CARACTER DE LAS DECLARACIONES DE LA COMISION	6
1.2.2.3.-		6

CAPITULO II NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

2.1.-	CONCEPTOS DE AUDITORIA	8
2.1.1.-	NECESIDAD DE LA AUDITORIA	9
2.1.2.-	EL DICTAMEN	9
2.2.-	NORMAS DE AUDITORIA	9
2.2.1.-	CONCEPTO DE NORMAS DE AUDITORIA	10
2.2.2.-	CLASIFICACION DE LAS NORMAS DE AUDITORIA	10
2.2.2.1.-	NORMAS PERSONALES	10
2.2.2.2.-	NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO	10
2.2.2.3.-	NORMAS DE INFORMACION	11
2.3.-	TECNICAS DE AUDITORIA	12
2.4.-	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	14
2.4.1.-	NATURALEZA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	15
2.4.2.-	EXTENSION O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	15
2.4.3.-	OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	15

CAPITULO III PLANEACION DE LA AUDITORIA

3.1.-	CONCEPTO DE PLANEACION	16
3.1.1.-	IMPORTANCIA DE LA PLANEACION	16
3.1.2.-	PRINCIPIOS DE LA PLANEACION	16
3.1.3.-	NATURALEZA DE LA PLANEACION	18
3.1.4.-	TIPOS DE PLANES	19
3.2.-	PASOS DE LA PLANEACION	20
3.2.1.-	INVESTIGACION DE ASPECTOS GENERALES Y PARTICULARES	22
3.2.1.1.-	EL PROCESO DE LA PLANEACION	23
3.2.1.2.-	EL PERIODO DE LA PLANEACION	24
3.2.1.3.-	EL PRINCIPIO DE COMPROMISO	24
3.2.1.4.-	IMPLICACIONES DEL PRINCIPIO DE COMPROMISO	24
3.2.1.5.-	APLICACION DEL PRINCIPIO DE COMPROMISO	24
3.2.1.6.-	COORDINACION DE PLANES A CORTO Y LARGO PLAZO	24
3.2.2.-	ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO	26

3.2.2.1.-	DEFINICION Y OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO	26
3.2.2.2.-	AMPLIACION DE LOS OBJETIVOS GENERALES A LOS OBJETIVOS DE CONTROL DE SISTEMAS	27
3.2.2.3.-	DIFERENCIA ENTRE SISTEMAS DE CONTABILIDAD Y CONTROLES INTERNOS CONTABLES	27
3.2.2.4.-	CICLOS DE TRANSACCIONES	28
3.2.2.4.1.-	OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO POR CICLOS	28
3.2.2.4.2.-	METODOLOGIA GENERAL PARA EL ESTUDIO Y LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR CICLOS DE TRANSACCIONES	28
3.2.2.5.-	ANALISIS GENERAL DE RIESGOS	28
3.2.2.5.1.-	ANALISIS ESPECIFICO DE RIESGOS Y SU RELACION CON LAS PRUEBAS DEL AUDITOR	29
3.2.2.6.-	EVALUACION DEL CONTROL INTERNO Y ESTABLECIMIENTO DE ALCANCES	30
3.2.2.6.1.-	PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO Y PRUEBAS SUSTANTIVAS	30
3.2.2.7.-	PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS AL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR OBJETIVOS	30
3.2.2.8.-	ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO	31
3.2.3.-	PROGRAMAS DE TRABAJO	33
3.2.3.1.-	IMPORTANCIA Y DEFINICION DE LOS PROGRAMAS DE TRABAJO	33
3.2.3.2.-	CLASIFICACION DE LOS PROGRAMAS DE TRABAJO	33
3.2.3.3.-	VENTAJAS Y DESVENTAJAS DE LOS PROGRAMAS DE TRABAJO	34

CAPITULO IV

LA PLANEACION DE LA AUDITORIA APLICADA A TRAVES DE LOS PROGRAMAS DE TRABAJO

4.1.-	CUESTIONARIO DE INVESTIGACION PRELIMINAR	35
4.2.-	CARTA ARREGLO	35
4.2.1.-	SERVICIOS DE AUDITORIA A PROPORCIONAR	36
4.2.2.-	INFORMES DE AUDITORIA A PRESENTAR	37
4.2.3.-	EPOCA DE PRESTACION DE LOS SERVICIOS PROFESIONALES DE LA AUDITORIA PRELIMINAR DE CIERRE.	37
4.2.4.-	COOPERACION DESEADA	37
4.2.5.-	PERSONAL ASIGNADO PARA LOS SERVICIOS DE AUDITORIA	38
4.3.-	EXAMEN DEL CONTROL INTERNO	38
4.4.-	PROGRAMAS DE AUDITORIA	38
4.4.1.-	ELEMENTOS BASICOS DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORIA	39
4.4.2.-	ANALISIS FINANCIERO	39
4.4.3.-	PROGRAMAS DE AUDITORIA ESTANDAR	40
4.5.-	EFFECTOS EN EL PROGRAMA DE AUDITORIA CUANDO ES LA PRIMERA AUDITORIA O AUDITORIAS SUBSECUENTES	40
4.5.1.-	AUDITORIA SUBSECUENTES	40
4.5.2.-	VENTAJAS	40
4.5.3.-	OPORTUNIDAD	41
APENDICE A		
	CUESTIONARIO DE INVESTIGACION PRELIMINAR	42
APENDICE B		
	CARTA ARREGLO	46
APENDICE C		
	CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO (SECCION GENERAL)	49

APENDICE D	
CUESTIONARIO GENERAL DE AUDITORIA	52
CONCLUSION	60
BIBLIOGRAFIA	61

INTRODUCCION

Teniendo en cuenta que todo trabajo por importante que sea o independientemente del trabajo que se trate, para lograrlo de la manera mas adecuada y sobre bases sólidas, se requiere hacer antes una planeacion del mismo.

Es por ello importante que en la auditoria se planee su trabajo y esta planeacion debiera ir acompañada del procedimiento de supervision para su mejor realizacion; por lo tanto no se puede negar la participacion que tiene dentro de la planeacion el Contador Público como profesional, debido a la necesidad cada vez mayor en el mundo de los negocios a influido en la auditoria de la manera mas positiva haciendo que se dispongan de métodos y técnicas de origen científico para procurarse obtener la calidad profesional que le dará aceptación entre todas aquellas personas relacionados con los eventos económicos que se consignan en los estados financieros y requieran de la opinion imparcial de un profesional conocedor de la materia.

La finalidad que persigo en este tema consiste en hacer resaltar los diversos aspectos que conciernen a la planeacion de la auditoria. Ya que las crecientes necesidades de control de las empresas originadas por el aumento de tamaño y por las leyes que las regulan requieren cada vez mas los servicios de la Auditoria a los estados financieros por contadores independientes.

En este tema trataré la planeación de la Auditoria desde sus inicios dejando establecido cuales son sus primeros puntos a tratar y por lo tanto de acuerdo al indice que se indica en cada capítulo, el desarrollo de este tema se llevará a cabo de la siguiente manera:-

En el capítulo I hablé de todo lo relacionado con el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), desde lo que se refiere a sus antecedentes históricos, su Comision de Normas y Procedimientos de Auditoria y todo lo relacionado a la estructura de la entidad, dejando desarrollado claramente cada punto a tratar.

En el capítulo II, hablo de la Auditoria en toda la extension de la palabra, ya que se abarca desde que es la Auditoria, hasta el informe que se presenta ya concluida la revision, para esto debentes saber que procedimientos se deben seguir para llegar a concluir la Auditoria y poder emitir una opinion sobre los estados financieros.

En el capítulo III, se desarrolló el tema principal que es la planeacion de la Auditoria desde sus inicios, dejando establecido cuales son sus primeros puntos a tratar, buscando proporcionar una buena informacion del tema.

Y por ultimo en el capítulo IV, a través de cuestionarios, se tratara un caso practico de lo que es la planeacion de la auditoria; finalizando con las conclusiones que buscan resaltar los aspectos mas importantes de los puntos desarrollados en este trabajo.

CAPITULO I ANTECEDENTES HISTORICOS

1.1.-ANTECEDENTES HISTORICOS.-

"En el año de 1939 el Instituto de Contadores Públicos Titulados de Mexico, actualmente Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), editó el folleto denominado la certificación de balances para fines de inscripción y cotización de valores. Poco después el Instituto publicó una traducción del folleto emitido en esa época por el Instituto Americano de Contadores Públicos; el título de esta obra fue "Ampliación de los Procedimientos de Auditoria", el folleto de referencia ponía énfasis en particular en los procedimientos adicionales que se recomendaban a la profesión relativos al envío de circulares para la confirmación de cuentas por cobrar y la observación de la toma de inventarios físicos.

La Comisión, que actualmente se denomina Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoria, fue establecida en el año de 1955, cuando el IMCP no tenía el carácter de Federación de Colegios de Profesionistas, que actualmente ostenta y cuando su organización y estatutos eran diferentes de los actuales. En esas condiciones fueron emitidos, desde el año de 1956, hasta Agosto de 1965, un total de veintidos boletines.

Al constituirse, en Octubre de 1965, el IMCP como Organismo Nacional (posteriormente, en Enero de 1977, Federación de Colegios de Profesionistas) las asociaciones afiliadas y los socios aprobaron, en asambleas especiales, los boletines emitidos hasta la fecha de acuerdo a los estatutos vigentes.

Los boletines de la Comisión han venido siendo emitidos y revisados a lo largo de los años bajo circunstancias cambiantes, tanto por las condiciones en que operó el IMCP y la propia Comisión, como por los cambios que en ese lapso ha tenido la propia profesión.⁽¹⁾

Con lo anteriormente visto se nota que la Auditoria de Estados Financieros ha ido evolucionando a medida que se han ido desarrollando los sistemas y registros contables, debido a las necesidades constantes crecientes.

Así como han evolucionado los sistemas contables usados por los comerciantes para registrar las operaciones mercantiles, como el diario continental, que ha dado lugar a sistemas más avanzados y complejos tales como el centralizador, el de pólizas o los sistemas automatizados, la auditoria se ha desarrollado más allá de una mera revisión, no dejando sin embargo de representar el punto esencial de la materia.

Es de notar que en los comienzos de la contabilidad había diferentes criterios para registrar las operaciones y que solo eran válidas y comprobables solo para cada caso en particular, posteriormente al llegar el desarrollo económico, hubo necesidad de perfeccionar los sistemas contables y de unificar los criterios para el registro de las transacciones.

(1) Normas y Procedimientos de Auditoria
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

1.2.-El Instituto Mexicano de Contadores Públicos y la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría

1.2.1.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos (I.M.C.P.).-

"El IMCP es una asociación civil denominada "Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Federación de Colegios de Profesionistas." Por ende, de acuerdo a su naturaleza, carece de fines de lucro y, conforme a sus estatutos, ni el IMCP ni sus federados, pueden realizar, patrocinar o intervenir en ninguna actividad política o religiosa.

El Instituto tiene los siguientes objetivos -

- a).- Mantener la unión profesional de los contadores públicos en México.
- b).- Fomentar el prestigio de la profesión de contador público, difundiendo el alcance de su función social y vigilando su desarrollo en los más altos niveles de responsabilidad, competencia profesional y moral en el cumplimiento de las disposiciones legales relacionadas.
- c).- Propugnar por la unificación de criterios y lograr la implantación y aceptación de normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional por parte de sus asociados.
- d).- Establecer y divulgar las normas contables para la formulación y presentación de información financiera para fines externos, así como promover su aceptación y observancia.
- e).- Promover la expedición de leyes, reglamentos y reformas, relativos al ejercicio profesional.
- f).- Cuidar y defender los intereses profesionales de sus asociados.
- g).- Representar a todos los miembros de la profesión ante autoridades y dependencias gubernamentales.
- h).- Servir de cuerpo consultivo en asuntos de carácter general relacionados con la profesión.
- i).- Arbitrar los conflictos planteados por asociaciones federadas o asociadas.
- j).- Procurar el intercambio profesional con agrupaciones extranjeras e internacionales de contadores públicos y representar oficialmente a la profesión, con el carácter de organismo nacional, en congresos y reuniones profesionales."(2)

Teniendo en cuenta lo anterior podemos poner de manifiesto lo siguiente, como resumen citaremos que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos es un organismo que no tiene la característica de obtención de fines lucrativos; todos sus miembros de representación tienen la obligación de inculcar a sus agremiados la unión que deben de tener para un mejor apoyo en toda la república, así como la de realzar el prestigio de todo contador de acuerdo a su calidad de trabajo que se debe realizar, contando con la unificación de criterios para poder desarrollar las leyes, reglamentos y reformas que se deben de aplicar en todo trabajo para contar con información veraz, confiable y oportuna y así con esta unificación de criterios poder intercambiar con agrupaciones extranjeras las experiencias de tipo profesional.

1.2.1.1.- Las Asociaciones Federadas y Socios.-

"Serán asociaciones Federadas, los Colegios, Institutos de Contadores Públicos legalmente constituidos, que satisfagan los siguientes requisitos.

En términos generales, una asociación federada debe contar con requisitos mínimos para la admisión de socios; debe tener un mínimo de treinta socios; ajustar sus estatutos a los requisitos mínimos que establece el IMCP; adoptar las normas de ética, educación y técnica emitidas por el mismo y tener una junta de honor que se ajuste en su régimen sustancial a la del Instituto.

Una vez aceptadas por la junta de honor las asociaciones federadas tienen derecho a estar informadas de las actividades del IMCP y de sus órganos de gobierno; presentar sus sugerencias y proposiciones al IMCP o a sus organismos; solicitar apoyo oficial cuando lo requiera; recurrir a la junta de honor en arbitraje, en apelación o recurso directo; a elegir miembros para la junta de gobierno y para la integración del colegio electoral. Por el contrario, tienen una serie de obligaciones contenidas en los estatutos del IMCP, entre las cuales destacan las de informar oportunamente sobre las altas y bajas de socios, así como sobre reformas posteriores a sus estatutos; liquidar a tiempo sus cuotas; promover entre su membresía el conocimiento y análisis de proyectos para suscripción de disposiciones fundamentales; y otras.

Excepcionando los requisitos y limitaciones establecidas expresamente en los estatutos del IMCP, las federadas son autónomas en todo lo que respecta a su régimen y actuación.

Ante la necesidad de lograr un mayor acercamiento entre las asociaciones federadas y su Organismo Nacional, se modificó la estructura organizacional del IMCP, agrupando dichas afiliadas en diferentes regiones, a continuación se nombra una relación de las asociaciones federadas que integra actualmente el Instituto, clasificadas por regiones.-

- Región metropolitana.
- Región noroeste.
- Región noreste.
- Región centro-occidente.
- Región centro istmo-peninsular.

Los Socios.- El IMCP no afilia directamente a ningún contador público. Adquieren el carácter de socios del IMCP los contadores públicos que, cumpliendo los requisitos establecidos, sean socios de alguna federada, es decir, que la admisión de un socio por parte de una federada implica su ingreso simultáneo al IMCP.

Existen tres categorías de socios: - Fundadores - Activos y Vitalicios.

Fundadores: - Los que ingresaron hasta el 30 de Noviembre de 1924.

Vitalicios: - Los que tengan esa misma categoría en la federada a que estén asociados.

Activos.- Deben reunir los siguientes requisitos.-

- a).- Ser mexicanos de nacimiento o naturalización.
- b).- Poseer título de Contador público.
- c).- Gozar de reputación intachable.
- d).- No encontrarse suspendido en sus derechos (Temporal o definitivamente).
- e).- Y que su solicitud haya sido sancionada y aprobada por una asociación federada."⁽³⁾

1.2.1.2.- Del Gobierno del Instituto.-

"El órgano de gobierno del Instituto será la junta de gobierno que se

formara de:

- a).- El Presidente y el Vicepresidente General.
- b).- Seis Vicepresidentes de operación como sigue:
 - 1.- De Legislación.
 - 2.- De Docencia.
 - 3.- De Sector Gubernamental.
 - 4.- De Sector Empresas.
 - 5.- De Práctica Externa.
 - 6.- De Relaciones y Difusión.
- c).- El Secretario.
- d).- El Tesorero y el Protesotero.
- e).- Los Vicepresidentes Regionales.
- f).- El Presidente en funciones de cada una de las Asociaciones Federadas al Instituto."⁽⁴⁾

1.2.2.- Comisiones de trabajo.-

Tanto en las pequeñas como en las grandes comunidades se hace más creciente el interés por la información financiera; ya que es el único medio en la cual la población puede confiar, debido a que dicha información debe ser veraz y confiable. El trabajo del auditor en su dictamen ofrece ese respaldo de veracidad.

⁽³⁾ Revista del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Edición Marzo de 1980
Federación de Colegios de Profesionistas: Página 10

⁽⁴⁾ Estatutos y sus Reglamentos: Edición Agosto de 1980
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Página 13

El trabajo de todo auditor se basa en dos objetivos principales:

- 1.- Determinar las normas que el contador público deba observar en su trabajo, contando con una función privativa lo cual originara la responsabilidad y respaldo a su investigación contando con documentación la cual apoyara su opinión solidamente.
- 2.- Se harán recomendaciones para completar sus declaraciones.

De esta y otras necesidades de la profesión nacen las distintas comisiones de trabajo dependientes de los diferentes vicepresidentes de operación, entre las que encontramos la comisión de normas y procedimientos de auditoría o como en la práctica se le conoce por sus siglas como la CONPA, comisión a la que en varias partes de este trabajo hare mención como la "comisión" por la naturaleza misma de este trabajo de investigación que estoy llevando a cabo y que en el siguiente punto tratare en forma mas específica.

"La clasificación de las declaraciones de la Comisión, fue adoptada por la profesión contable mexicana para ubicar su naturaleza y contenido y así quedar enmarcada en un catalogo permanente y de identificación precisa, como sigue:

- A Caracter de las declaraciones de la Comisión.
- B Pronunciamientos normativos sobre el trabajo del auditor.
- C Normas de Auditoría.
- D Pronunciamientos sobre las normas personales.
- E Pronunciamientos sobre las normas de ejecución del trabajo.
- F Procedimientos de auditoría de aplicación general.
- G Procedimientos de auditoría de aplicación particular.
- H Pronunciamientos sobre las normas de información.
- I Definiciones, conceptos e interpretaciones.
- J Otras declaraciones de la Comisión.

Tienen caracter normativo, es decir, sus declaraciones son de observancia obligatoria, los boletines clasificados en la serie A, B, C, D, E y H.

Los boletines de las series F y G son recomendaciones de la Comisión y pueden ser aplicados a juicio del auditor.

Las declaraciones publicadas en las series I y J son opiniones de la Comisión acerca de políticas, programas, estudios, interpretaciones, casos y guías. No tienen caracter normativo."(5)

Con la idea de saber a que se refieren cada uno de los boletines mencionados, a continuación hago un resumen de cada uno de ellos.

El boletín A, habla de antecedentes históricos del IMCP, de los objetivos que tiene la comisión; así como las declaraciones que emite la misma, con breve explicación de uno, las declaraciones son las siguientes:

- Normas de Auditoría.
- Pronunciamientos Normativos.
- Procedimientos de Auditoría.
- Definiciones, conceptos e interpretaciones.
- Otras declaraciones.

El boletín B se subdivide en B-01, B-02 y B-03, todos hablan en relación a la finalidad y naturaleza de la auditoría; así como el concepto de papeles de trabajo; los procedimientos para el control de calidad del trabajo de auditoría; así como la planeación y el desarrollo de la auditoría, como los conceptos de importancia relativa y el riesgo de la auditoría.

El boletín C, hace una explicación detallada de las Normas de Auditoría, mas adelante en el capítulo II se vera este punto mas ampliamente.

El boletín D, hace referencia a las cualidades del auditor para realizar un trabajo profesional, así como para desarrollo del mismo.

El boletín E se subdivide en E-01, E-02, E-03, E-04, E-05, E-06 y E-07, todos estos hacen referencia a los procedimientos aplicables a la planeación y supervisión del trabajo de auditoría; así como al estudio del control interno; también tiene la finalidad de reunir la evidencia comprobatoria; así como la responsabilidad del auditor para descubrir errores e irregularidades cuando se hace el examen a los estados financieros; también habla de las cartas que se envían a la administración señalando el trabajo realizado; así como la finalidad de los pronunciamientos en su aplicación a la auditoría y el concepto de revisión analítica.

El boletín F se subdivide en F-01, F-02, F-03, F-04, F-05, F-06, F-07, F-08, F-09, F-10, F-11, F-12 y F-13, los cuales abarcan los siguientes puntos importantes, desarrollando ampliamente cada uno, empiezan con el de Procedimientos de Auditoría; también menciona los elementos que se deben considerar para seleccionar la muestra y evaluar los resultados; los efectos que tiene el dictamen del auditor; los procedimientos mínimos aplicables para dar por terminada la revisión de los estados financieros; guía general sobre metodología para estudiar y evaluar el control interno por ciclo de transacciones; el de los objetivos del control interno y procedimientos de auditoría sugeridos para revisar y evaluar el control interno; también el de los objetivos de auditoría para evaluar la función de la auditoría interna; establece procedimientos de auditoría para la revisión del trabajo de un especialista; el de obtener evidencia suficiente y competente que le permita respaldar su opinión; el de proporcionar procedimientos mínimos cuando ocurre o está en proceso un cambio de auditores para que no se pierda el trabajo realizado; el de proporcionar orientación al auditor que emplea procedimientos de revisión analítica y ampliar el concepto de lo que son las pruebas sustantivas; el de auxiliar al auditor en lo que son las cartas para confirmar a sus clientes la prestación de un servicio de auditoría y el de recomendar procedimientos de auditoría para la identificación y comprobación de la razonabilidad de las estimaciones contables.

El boletín G se subdivide en G-01, G-02, G-04, G-05, G-06, G-08, G-09, G-10, G-11, G-12, G-13, G-14, G-15, G-16, G-17, G-18 y G-20, los cuales tratan asuntos en relación de llevar a cabo el examen del efectivo e inversiones temporales; también establece Procedimientos de Auditoría aplicables para el examen de las inversiones temporales en valores, para los rubros de inventarios y costo de ventas, de los pagos anticipados, de los activos considerados intangibles, de los pasivos y la forma de evaluar la evidencia, así como el del capital contable, el de ingresos y cuentas por cobrar, así como comprobar que los gastos de operación representen transacciones efectivamente realizadas; también establece Procedimientos de Auditoría recomendados para la determinación y examen de las contingencias no cuantificables, así como para la revisión de hechos posteriores, para la aplicación del examen de remuneraciones del personal y señalar el control interno que debe cumplirse; recomendar procedimientos mínimos de auditoría que deberá observar el contador público cuando lleve a cabo una revisión limitada de estados financieros intermedios; recomendar metodología y Procedimientos de Auditoría para efectuar la revisión del control interno y por último recomendar Procedimientos de Auditoría para la revisión de los efectos de la inflación.

El boletín H se subdivide en H-01, H-02, H-03, H-04, H-11, H-12, H-13, H-14, H-15, H-16, H-31 y H-32, cada uno hacen una explicación referente a la forma y contenido del dictamen que debe rendir el auditor al término de su examen; a la opinión sobre estados financieros preparados sobre bases diferentes de los principios de contabilidad y no trata los casos de opiniones sobre estados financieros proforma o intermedios; al efecto en el dictamen por las diferentes situaciones que se presentan; la de proporcionar las normas aplicables que sirvan de guía al juicio profesional del auditor principal; la de señalar las condiciones en el que el contador público pueden emitir opiniones profesionales con propósitos especiales, como :

1).- sobre componentes, cuentas o partidas específicas de estados financieros, ya sea que estos se encuentren o no dictaminados y 2).- sobre cumplimiento con aspectos contractuales y de otros requisitos relacionados con estados financieros dictaminados; la de analizar las condiciones en las que el contador público independiente, puede emitir un informe como comisario sobre estados financieros; así como su responsabilidad con el propósito de proteger los intereses del usuario, el de establecer las normas de información aplicables al

dictamen, cuando es contratado para revisar el sistema del control interno contable de una empresa; la de nombrar el informe que deberá emitir el contador público con base en la revisión limitada que efectúe sobre los estados financieros intermedios; la de normar la forma y contenido de la opinión sobre la información complementaria que acompaña a los estados financieros dictaminados; el de señalar las condiciones en las que un contador público puede emitir una opinión sobre la incorporación de eventos aminorados a los estados financieros y establecer las normas conducentes a lograrlo; evitar la asociación del nombre del contador público en los estados financieros cuando se ha hecho una revisión, enmarcar la responsabilidad que existe para el contador público cuando asocia su nombre a los estados financieros no auditados, evitar la confusión de los usuarios al hacerlos creer que los estados financieros están auditados, la de determinar el efecto que tienen los resultados del trabajo efectuados por un especialista en el dictamen, cuando el trabajo respalda cifras o relaciones importantes de los estados financieros.

El boletín I es el que hace referencia a la explicación de los términos empleados dentro de la auditoría, ya sea definiciones o conceptos.

El boletín J se subdivide en J-01, J-02, J-03, J-04, J-05, J-06 y J-07, cada uno de ellos habla sobre el estudio y evaluación del control interno del ciclo de transacciones; de compras; de producción; de nómina; de tesorería; del estudio del muestreo estadístico en auditoría; en consideraciones en la auditoría de negocios pequeños y en hacer mención de la relación de los miembros de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría a partir de 1955.

1.2.2.1.- Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.-

"Es el organismo del Instituto Mexicano de Contadores Públicos que determina las normas de auditoría y los pronunciamientos normativos a que deberá sujetarse el contador público independiente que emita dictámenes para terceros, determina procedimientos de auditoría para el examen de los estados financieros, determina cualquier procedimiento a seguir en cualquier trabajo de auditoría y hace las recomendaciones de índole práctica que resulten necesarias."(6)

Teniendo en cuenta lo anterior podemos agregar que "los estatutos del IMCP otorgan a la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría el carácter de Normativa al igual que a otras comisiones. Al darle ese carácter, se establece también un procedimiento especial para dar aprobación y vigencia a los procedimientos normativos emanados por la propia Comisión.

La Comisión tiene como objetivos principales:

- 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 estados financieros que sean sometidos al dictamen de contador público.
- 3.- Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoría, en sentido amplio, que lleva 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 emitido por la propia comisión.

1.2.2.2.- Objetivos.-

El objetivo de este boletín es dar a conocer el carácter normativo y el grado de obligatoriedad que tienen las diferentes declaraciones de la comisión expresada a través de sus boletines.

1.2.2.3.- Pronunciamientos relativos al carácter de las declaraciones de la comisión.-

Las declaraciones de la comisión se clasifican de la manera siguiente:

- a.- Normas de Auditoría.
- b.- Pronunciamientos Normativos.
- c.- Procedimientos de Auditoría.

Las declaraciones de la

- d.- Definiciones, conceptos e interpretaciones.
- e.- Otras declaraciones.⁽⁷⁾

Solamente hago mención de la clasificación de las declaraciones de la Comisión, en capítulos subsiguientes se profundizará en estos puntos, ya que como se mencionó en la introducción, forman parte del desarrollo de este trabajo.

Para resumir en pocas palabras lo mencionado en referencia al punto anterior puedo decir que la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría tiene la finalidad de emitir boletines y clasificarlos según su grado de obligatoriedad y estos boletines deben ser aplicados en la realización del trabajo de auditoría, y así poder entregar un resultado más eficaz tanto al cliente que contrata los servicios, como a los terceros interesados en este tipo de trabajo.

CAPITULO II NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Al empezar a hablar de normas y procedimientos de auditoria es necesario que entendamos que es en si la auditoria y a la vez de los diferentes tipos de auditoria que puede haber, avocandonos principalmente a la que en la investigaci3n de este trabajo es la que nos interesa y que se refiere a la auditoria que se desarrolla en forma externa sin dejar de reconocer que muchos de los puntos de esta auditoria son aplicables a otros tipos de auditoria como puede ser la auditoria interna.

2.1.- Conceptos de Auditoria.-

Primeramente veremos algunos conceptos de auditoria para tener una mejor idea de lo que es este trabajo de tipo profesional.

Auditoria.- "Es el examen independiente que asegura la confiabilidad de los informes contables que la administraci3n prepara y entrega a los inversionistas, acreedores y otras personas ajenas a la empresa."(8)

Auditoria.- "Es la revisi3n misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos.(9)

Ahora veremos los diferentes tipos de auditoria que existen.

"Auditoria Interna.- La auditoria interna es, fundamentalmente, un control de controles.

Es una actividad de evaluaci3n independiente dentro de una organizaci3n, cuya finalidad es examinar las operaciones contables, financieras y administrativas, como base para la prestaci3n de un servicio efectivo a los mas altos niveles de direcci3n. Expresado de otro modo, es un control administrativo que funciona sobre la base de la medici3n y evaluaci3n de otros controles."(10)

"Auditoria Operacional.- Se define como una t3cnica para evaluar sistemáticamente la efectividad de una funci3n o una unidad con referenci3n a normas de la empresa, utilizando personal no especializado en el 3rea de estudio, con el objeto de asegurar a la administraci3n que sus objetivos se cumplan, y determinar que condiciones pueden mejorarse.

Auditoria Financiera.- Consiste en una revisi3n explorativa y critica de los controles subyacentes y los registros de contabilidad de una empresa, realizada por un contador publico, cuya conclusi3n es un dictamen acerca de la correcci3n de los estados financieros de la empresa.

Auditoria Administrativa.- Se define como un examen detallado de la administraci3n de un organismo social realizado por un profesional de la administraci3n (L.A.) con el fin de evaluar la eficiencia de sus resultados, sus

(8) Contabilidad
Editorial Prentice Hall
(9) Elementos de Auditoria
Editorial ECASA
(10) Contabilidad
Editorial Prentice Hall

Autor Homgren & Harrison Edici3n Julio de 1992
P3gina 7
Autor Mendivil Escalante Edici3n Junio de 1990
P3gina 15
Autor Homgren & Harrison Edici3n Julio de 1992
P3gina 7

resultados, metas fijadas con base en la organización, sus recursos humanos, financieros, materiales, sus métodos y controles, y su forma de operar."(11)

"Auditoría Fiscal.- Es un medio de revisión que las autoridades con facultades para hacerlo, se dedican a hacer pensando en que los contribuyentes sufragan el gasto público cumpliendo cabal y honestamente con esta obligación.

Auditoría Integral.- Es la revisión que abarca tanto aspectos financieros, operacionales y administrativos.

Auditoría Gubernamental.- Debe ser el amparo de instrumentos jurídicos que le dan el soporte legal necesario para su ejecución y observancia."(12)

Teniendo en cuenta lo anterior, puedo resumir que la auditoría tiene la finalidad de hacer una revisión minuciosa de cada parte de la entidad, y cada tipo de auditoría tiene sus propios aspectos a revisar, como la operacional, financiera, administrativa, etc., para determinar que los objetivos que se persiguen se cumplan de acuerdo a lo establecido, y así lograr el mayor beneficio para la entidad.

2.1.1.- Necesidad de la auditoría.-

"La necesidad del examen de estados financieros es indiscutible: el administrador y el inversionista necesitan, como un elemento importante para tomar decisiones, primero conocer la situación financiera de la empresa que administra o en la que desea invertir y, segundo, tener la certeza de que tal situación financiera corresponde a la realidad que vive el negocio.

Las decisiones de un director o un inversionista son producto de varios elementos (experiencia, tendencias del mercado, recursos disponibles, capacidad instalada, etc.) uno de ellos, fundamental, la información que muestran los estados financieros de la empresa a que atañen sus decisiones; y resulta obvio que cuando tal información contenga errores de consideración, ellos habrán de afectar directamente los resultados finales de una decisión así tomada.

2.1.2.- El Dictamen.-

El trabajo de auditoría cristaliza en un informe final llamado dictamen. El dictamen es la opinión del contador público sobre la corrección contable de las cifras de los estados financieros auditados, opinión a la que llega después de efectuar su trabajo de examen y que acostumbra a expresar en términos uniformes, o sea, en términos semejantes para situaciones semejantes."(13)

Por lo que se expresó anteriormente referente al dictamen se puede hacer mención que es un documento formal que relata el contador público conforme a las normas de su profesión. La importancia del dictamen destaca en que debe elaborarse profesionalmente debido a que es lo único que generalmente el cliente ve de su trabajo.

Debido a la importancia del dictamen, es lógico pensar que no hay sustituto para el análisis y estudio cuidadoso de cada situación particular, que se presentan reflejado en el dictamen. Viendo tal importancia del dictamen de los estados financieros es responsabilidad exclusiva del profesional, este deberá expresar en forma clara y precisa el grado de responsabilidad que está asumiendo al firmar dicho documento.

2.2.- Normas de Auditoría.-

La auditoría es una actividad profesional por que se requiere gran destreza para su ejercicio, por lo tanto se necesita de un contador público para que realice sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados para así contar con un trabajo de calidad profesional.

El trabajo de auditoría tiene la finalidad y un objetivo que no depende ni de la voluntad personal del cliente, sino que se desprende de la misma naturaleza de la actividad, ya que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, estableció los requisitos mínimos, de orden general, para el desempeño de su labor y a estos principios básicos del trabajo de auditoría se les llaman normas de auditoría y por su naturaleza deben de ser de aceptación general para toda la profesión.

- | | | |
|---|----------------------------------|----------------------------------|
| (11) Sinopsis de Auditoría Administrativa | Autor Joaquín Rodríguez Valencia | Edición 18 de septiembre de 1981 |
| Editorial Trillas | Página 32 | |
| (12) Conoce las Auditorías | Autor: Samuilana González | Edición Mayo de 1991 |
| Editorial ECASA | Página | |
| (13) Elementos de Auditoría | Autor Mendivil Escalante | Edición Junio de 1990 |
| Editorial ECASA | Página 16 | |

"Por consiguiente, la existencia de las normas de auditoría y la naturaleza de ellas reconoce como fuentes los siguientes dos hechos:

- 1.- La auditoría es un trabajo de naturaleza profesional.
- 2.- La auditoría tiene características y finalidades propias que le son conaturales.

2.2.1.-Concepto de Normas de Auditoría.-

Según se describe en el boletín A, las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.(14)

2.2.2.- Clasificación de las Normas de Auditoría.-

"las normas de auditoría se clasifican en:

- 1.- Normas personales.
 - a).- Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
 - b).- Cuidado y diligencias profesionales.
 - c).- Independencia mental.
- 2.- Normas de ejecución del trabajo.
 - a).- Planeación y supervisión.
 - b).- Estudio y evaluación del control interno.
 - c).- Obtención de evidencia suficiente y competente.
- 3.- Normas de Información.
 - a).- En relación con los estados financieros y responsabilidad.
 - b).- De aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.
 - c).- De consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.
 - d).- De suficiencia de las declaraciones informativas.
 - e).- Por salvedades.
 - f).- Por negación de opinión.

2.2.2.1.- Normas personales.-

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener adquiridos antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

- a).- Entrenamiento técnico y capacidad profesional.- El trabajo de auditoría, cuya finalidad es rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñada por personas que teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tenga entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.
- b).- Cuidado y diligencias profesionales.- El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencias razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.
- c).- Independencia mental.- El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

2.2.2.2.- Normas de ejecución del trabajo.-

Al tratar las normas personales, se señaló que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aun cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos que por su importancia, deben ser cumplidos. Estos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

- a).- Planeación y supervisión.- El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, estos deben ser supervisados en forma apropiada.
- b).- Estudio y evaluación del control interno.- El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado de control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en el;

así mismo que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

c).- Obtención de evidencia suficiente y competente.- Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

2.2.2.3.- Normas de información.-

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante el pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se a formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es lo que va a reposar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fe en las declaraciones que en ellos aparece sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa. Por último, es principalmente, a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo que queda a su alcance.

Esa importancia que el informe o el dictamen tiene para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a descansar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. A esas normas las clasificamos como normas de dictamen e información y son las que se exponen a continuación.

Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.-

En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con estados o información financiera; deberá expresar de manera inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellos o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

BASES DE OPINION SOBRE ESTADOS FINANCIEROS.-

El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe

observar que:

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

Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en que consiste las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros."(15)

Habiendo desarrollado el tema sobre la clasificación de las normas de auditoría, basado en el libro de normas y procedimientos de auditoría, a continuación procedo a hacer un resumen del mismo.

Dentro de las normas personales, se puede detallar que el entretenimiento técnico es la habilidad práctica para el desarrollo de una profesión, que junto con el estudio y la investigación se llega a ejercer la capacidad profesional. En tanto que dentro del cuidado y diligencia profesional, este se refiere a que esta sujeta al desarrollo humano y por lo tanto puede haber error y con respecto a la independencia mental, se refiere a la capacidad que debe tener el profesionista para hacerla de juez o arbitro dentro de su trabajo.

Dentro de las normas de ejecución del trabajo y en si dentro de la planeación y supervisión se encuentra que el trabajo se debe planear para centrar la atención en los puntos mas importantes así como los procedimientos aplicados al trabajo para poder emitir la opinión, por lo que respecta a la supervisión, el auditor utiliza ayudantes por lo que delega funciones y por consiguiente debe supervisar el trabajo para ver si cumple su objetivo y proporciona información completa y adecuada.

Al formular el programa de trabajo del auditor debe hacerse necesario el estudio y evaluación del control interno, para que con el resultado, se determine claramente los procedimientos a seguir, su alcance y su oportunidad.

El resultado obtenido debe dar la certeza moral de los hechos que se están tratando de probar y que han quedado satisfactoriamente comprobados.

De las normas de información se desprende que debido al desarrollo del trabajo, el auditor debe emitir una opinión de su trabajo, así como las conclusiones a las que ha llegado. A dicha opinión se le conoce con el nombre de dictamen.

2.3.- Técnicas de Auditoría.-

"Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

Las técnicas de auditoría son las siguientes.-

1).- ESTUDIO GENERAL.- Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del contador público, que basado en su preparación y experiencia, podrá obtener de los datos o informaciones originales de la empresa que va a examinar, situaciones importantes o extraordinarias que pudieran requerir atención especial. Por ejemplo, el auditor puede darse cuenta de las características fundamentales de un saldo, por la simple lectura de las redacciones de los asientos anotados en la cuenta y estimando la importancia relativa de los cargos y abonos anotados en ella. En forma semejante, el auditor puede darse cuenta de la existencia de operaciones extraordinarias, mediante la comparación de los estados de resultados del ejercicio anterior y del actual. Esta técnica sirve de orientación para la aplicación de otras técnicas, por lo que, generalmente deberá aplicarse antes de cualquier otra.

El estudio general, deberá aplicarse con mucho cuidado y diligencia, por lo que es recomendable que su aplicación la lleve un auditor con preparación, experiencia y madurez, para asegurar un juicio profesional sólido y amplio.

2).- ANALISIS.- Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.

El análisis general se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer como se encuentran integrados y, puede ser básicamente de dos clases:

a).- Análisis de saldo.- Existen cuentas en las que los distintos movimientos que viene registrándose en ellas son compensaciones unos de otros; por ejemplo en una cuenta de clientes, los abonos por pagos, devoluciones, bonificaciones, etc., son compensaciones totales y parciales de los cargos hechos por ventas. En este caso el saldo de la cuenta viene a quedar formado por un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se afectaron dentro de la cuenta. Como este es el caso, se puede analizar solamente aquellas partidas que al final quedaron formando el saldo neto de la cuenta. El detalle de estas partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que constituye el análisis de saldo.

b).- Análisis de movimiento.- En otras ocasiones los saldos de las cuentas se forman no por compensación de partidas, sino por acumulación de ellas, como por ejemplo, en las cuentas de resultados; aun más, en algunas cuentas que podrían ser de movimientos compensados puede suceder que no sea factible relacionar los movimientos acreedores contra los movimientos deudores, o bien que por razones particulares no convenga hacerlo.

En este caso el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos deudores y acreedores que vinieron a constituir el saldo final de la propia cuenta.

3.- **INSPECCION.-** 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.

En diversas ocasiones, especialmente por lo que se hace a los saldos del activo, los datos de la contabilidad están representados por bienes materiales, títulos de crédito, u otra clase de documento que constituya la materialización de datos registrados en la contabilidad. En igual forma, algunas de las operaciones de las empresas o sus condiciones de trabajo pueden estar registradas en títulos, documentos o libros especiales en los cuales de una manera fehaciente quede la constancia de la operación realizada. En todos estos casos puede comprobarse la autenticidad de saldo de la cuenta, de la operación realizada, o de la circunstancia que se trata de comprobar, mediante el examen físico de los bienes o documentos que amparan el activo o la operación.

4.- **CONFIRMACION.-** Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentra en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, informar de una manera válida sobre ella.

Esta técnica se aplica solicitando a la empresa auditada que se dirija a la persona a quien se pide la confirmación para que conteste por escrito al auditor, dándole toda información que se solicita y puede ser aplicada de diferentes formas:

Positiva: Se envían datos y se pide que contesten, tanto si están conforme como si no lo están. Se utiliza este tipo de confirmación preferentemente para el activo.

Negativa: Se envían datos y se pide contestación, solo si están inconformes. Generalmente se utiliza para confirmar activo.

Indirecta, ciega o en blanco: No se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Generalmente se utiliza para confirmar pasivo a instituciones de crédito.

5.- **INVESTIGACION.-** Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.

Con esta técnica el auditor puede obtener conocimiento y formarse un juicio sobre algunos saldos u operaciones realizadas por la empresa. Por ejemplo, el auditor en gran parte puede formarse su opinión sobre la cobrabilidad de los saldos de los deudores mediante informaciones y comentarios que obtenga de los jefes de los departamentos de crédito y cobranza de la empresa.

6.- **DECLARACION.-** Manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.

Esta técnica se aplica cuando la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones realizadas lo amerita. Conviene hacer notar que, aun cuando la declaración es una técnica de auditoría conveniente y necesaria, su validez está limitada por el hecho de ser datos suministrados por personas que, o bien participaron en las operaciones realizadas, o bien tuvieron injerencia en la formulación de los estados financieros que se están examinando.

7.- **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.

8.- **OBSERVACION.-** Presencia física de como se realiza ciertas operaciones o hechos.

El auditor se cerciora de la forma como se realizan ciertas operaciones, dándose cuenta ocularmente de la forma como el personal de la empresa las realiza. Por ejemplo: el auditor puede obtener la convicción de que los inventarios físicos fueron practicados de manera satisfactoria, observando la manera de como se desarrolla la labor de preparación y realización de los mismos.

9.- CALCULO.- Verificación matemática de alguna partida.

Hay partidas en la contabilidad que son resultados de cómputo realizado sobre bases predeterminadas: el auditor puede cerciorarse de la corrección matemática de esas partidas mediante el cálculo independiente de las mismas.

Conviene advertir que en la aplicación de la técnica del cálculo es conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas. Por ejemplo, el importe de intereses ganados que puede haber sido originalmente calculado sobre la base de cómputos mensuales sobre operaciones individuales, se puede comprobar por un cálculo global aplicando la tasa de interés anual al promedio de las inversiones del periodo" (16)

En base a lo anterior, se puede hacer un resumen de las técnicas de auditoría de lo cual se puede hacer mención que tiene la finalidad de conocer el objeto de estudio (entidad) para conocer sus características y así poder hacer un análisis de los estados financieros ya con esto se hará una inspección que tendría como fin la verificación física de las cosas materiales en que se tradujeron las operaciones.

2.4.- Procedimientos de Auditoría.-

"La combinación en la práctica de dos o más técnicas de auditoría da origen a los denominados procedimientos de auditoría. La conjugación en la práctica de dos o más procedimientos de auditoría deriva en programas de auditoría.

Dentro de las normas y procedimientos de auditoría, elaborado por la comisión de normas y procedimientos de auditoría del instituto mexicano de contadores públicos establece lo siguiente:

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales los contadores públicos obtienen las bases para fundamentar su opinión.

Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para fundar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva.

2.4.1.- Naturaleza de los Procedimientos de Auditoría.-

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y en general, los detalles de operaciones de negocios, hacen imposibles establecer sistemas rígidos de pruebas para el examen de los estados financieros. Por esta razón el auditor deberá, aplicando su criterio profesional decidir cual técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellos, serán aplicables a cada caso para obtener la certeza moral que fundamenta una opinión objetiva y profesional.

2.4.2.- Extensión o Alcance de los Procedimientos de Auditoría.-

Dado el hecho de que muchas de las operaciones de la empresa son de características repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, no es posible generalmente realizar un examen detallado de todas las partidas individuales que forman una partida global. Por esta razón, cuando se tienen los requisitos de multiplicidad compartidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las partidas individuales, para derivar del resultado del examen de tal muestra, una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento que no es exclusivo de la auditoría, sino que tiene aplicación en muchas otras disciplinas, en el campo de la auditoría se le conoce con el nombre de pruebas selectivas.

2.4.3 - Oportunidad de los Procedimientos de Auditoria -

La época en que los procedimientos de auditoria se van a aplicar se le llama oportunidad.

No es indispensable, y a veces no es conveniente, realizar los procedimientos de auditoria relativos al examen de los estados financieros, a la fecha a que dichos estados se refieren. Muchos procedimientos de auditoria son mas útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior." (17)

CAPITULO III PLANEACION DE LA AUDITORIA.

En este capítulo me avocaré a profundizar más sobre el tema de esta tesis, la cual lleva el nombre de la planeación de la auditoría, debido a que es el tema central de la investigación.

3.1.- Concepto de Planeación.-

“ 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.

Goetz ha dicho que planear es <hacer que ocurran cosas que, de otro modo, no habría ocurrido>. Equivale a trazar los planos para fijar dentro de ellos nuestra futura acción.

3.1.1.- Importancia de la Planeación.-

Planear es tan importante como hacer, porque :

- a).- La eficiencia, obra de orden, no puede venir del acaso o de la improvisación;
- b).- Así como en la parte dinámica, lo central es dirigir, en la mecánica el centro es planear: si administrar es <hacer a través de otros>, necesitamos primero hacer planes sobre la forma como esa acción habrá de coordinarse;
- c).- El objetivo sería infecundo, si los planes no lo detallaran, para que pueda ser realizado íntegra y eficazmente: lo que en la previsión se descubrió como posible y conveniente se afina y corrige en la planeación;
- d).- Todo plan tiende a ser económico; desgraciadamente no siempre lo parece, porque todo plan consume tiempo, que, por lo distante de su realización, puede parecer innecesario e infecundo;
- e).- Todo control es posible si se compara con un plan previo. Sin planes, se trabaja a ciegas.

3.1.2.- Principios de la Planeación.-

- El principio de la precisión.-

< Los planes no deben hacerse con afirmaciones vagas y genéricas, sino con la mayor precisión posible, porque van a regir acciones concretas. >

Cuando carecemos de planes precisos, cualquier negocio no es propiamente tal, sino un juego de azar, una aventura, ya que, mientras el fin buscado sea impreciso, los medios que coordinemos serán necesariamente ineficaces, parcial o totalmente.

Siempre habrá algo que no podrá planearse en los detalles, pero cuanto mejor fijemos los planes, será mejor ese campo de lo eventual, con lo que habremos robado campo a la adivinación. Los planes constituyen un sólido esqueleto sobre el que pueden calcularse las adaptaciones futuras.

CAPITULO III PLANEACION DE LA AUDITORIA

En este capítulo me avocaré a profundizar más sobre el tema de esta tesis, la cual lleva el nombre de la planeación de la auditoría, debido a que es el tema central de la investigación.

3.1.- Concepto de Planeación.-

“ 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.

Goetz ha dicho que planear es <hacer que ocurran cosas que, de otro modo, no habrían ocurrido>. Equivale a trazar los planes para fijar dentro de ellos nuestra futura acción.

3.1.1.- Importancia de la Planeación.-

Planear es tan importante como hacer, porque :

- a).- La eficiencia, obra de orden, no puede venir del acaso o de la improvisación;
- b).- Así como en la parte dinámica, lo central es dirigir, en la mecánica el centro es planear: si administrar es <hacer a través de otros>, necesitamos primero hacer planes sobre la forma como esa acción habrá de coordinarse;
- c).- El objetivo sería infecundo, si los planes no lo detallaran, para que pueda ser realizado íntegramente y eficazmente: lo que en la previsión se descubrió como posible y conveniente se afina y corrige en la planeación;
- d).- Todo plan tiende a ser económico; desgraciadamente no siempre lo parece, porque todo plan consume tiempo, que, por lo distante de su realización, puede parecer innecesario e infecundo;
- e).- Todo control es posible si se compara con un plan previo. Sin planes, se trabaja a ciegas.

3.1.2.- Principios de la Planeación.-

• El principio de la precisión.-

< Los planes no deben hacerse con afirmaciones vagas y genéricas, sino con la mayor precisión posible, porque van a regir acciones concretas. >

Cuando carecemos de planes precisos, cualquier negocio no es propiamente tal, sino un juego de azar, una aventura, ya que, mientras el fin buscado sea impreciso, los medios que coordinemos serán necesariamente ineficaces, parcial o totalmente.

Siempre habrá algo que no podrá planearse en los detalles, pero cuanto mejor fijemos los planes, será mejor ese campo de lo eventual, con lo que habremos robado campo a la adivinación. Los planes constituyen un sólido esqueleto sobre el que pueden calcularse las adaptaciones futuras.

- El principio de la flexibilidad.-

< Dentro de la precisión -establecido en el principio anterior- todo plan debe dejar margen para los cambios que surjan en este, ya en razón de la parte imprevisible, ya de las circunstancias que hayan variado después de la previsión >.

Este principio podrá parecer a primera vista, contradictorio con el anterior. Pero no lo es. Inflexible es lo que amoldarse a cambios accidentales: lo rígido; lo que no puede cambiarse de ningún modo. Flexible, es lo que tiene una dirección básica, pero que permite pequeñas adaptaciones momentáneas, pudiendo después volver a su dirección inicial.

Todo plan preciso debe prever, en lo posible, los varios supuestos o cambios que puedan ocurrir:

- a).- Ya sea fijando máximos y mínimos, con una tendencia central entre ellos, como lo más normal,
- b).- ya sea proveyendo de alternos caminos de sustitución, para las circunstancias especiales que se presenten,
- c).- ya estableciendo sistemas para su propia revisión.

- El principio de la unidad.-

< Los planes deben ser de tal naturaleza, que pueda decirse que existe uno sólo para cada función; y todos los que se aplican en la empresa deben de estar, de tal modo coordinados e integrados, que en realidad pueda decirse que existe un sólo plan general >.

Es evidente que mientras haya planes inconexos para cada función, habrá contradicción, dudas, etc. Por ello, los diversos planes que se aplican en uno de los departamentos básicos: producción, ventas, finanzas y contabilidad, etc., deben coordinarse en tal forma, que en un mismo plan puedan encontrarse todas las normas de acción aplicables.

De ahí surge la conveniencia y necesidad de que todos cooperen en su información. Al hablar de la dirección, repetiremos este principio, exclusivamente para distinguirlo de la unidad de mando.

Si el plan es el principio de orden, y el orden requiere la unidad de fin, es indiscutible que los planes deben coordinarse jerárquicamente, hasta formar finalmente uno sólo."

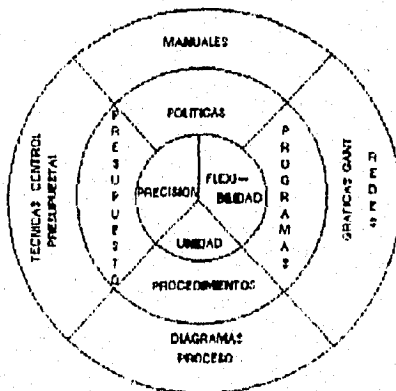
Lo anterior será más comprensible por medio de la figura 3-1."(18)

PRINCIPALES INSTRUMENTOS
(Círculo exterior)

PRINCIPIOS
(Círculo central)

REGLAS
(Círculo intermedio)

Figura 3-1



(18) Administración de Empresas (Teoría y Práctica)
Editorial LIMUSA NORIEGA

Autor Agustín Reyes P
Página 185

Edición 16 de Octubre de 1989
1era Parte

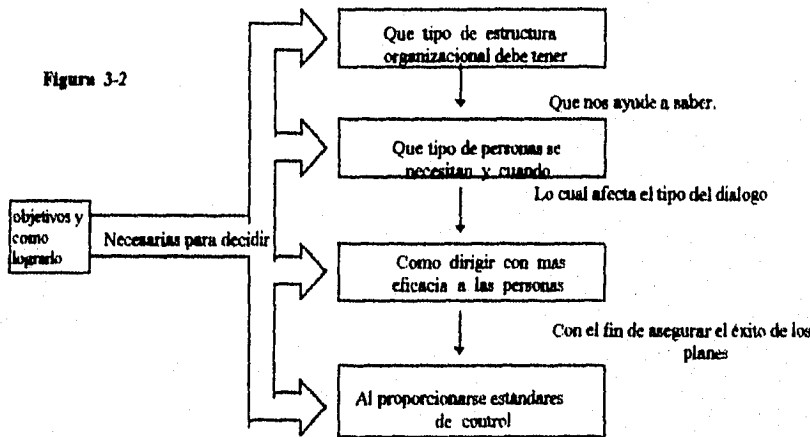
3.1.3.- Naturaleza de la planeacion.-

“ Es posible resaltar la naturaleza esencial de la planeacion al examinar sus cuatro aspectos principales :- 1).- Su contribucion al proposito y a los objetivos, 2).- Su supremacia entre las tareas del administrador, 3).- Su generalizacion, 4).- La eficiencia de los planes resultantes.

1).- La contribucion de la planeacion a los propositos y objetivos.- Cada plan y todos sus planes de apoyo deben contribuir al logro del proposito y los objetivos de la empresa. Este concepto se deduce de la naturaleza de la empresa organizada, que existe para el logro del proposito de grupo a traves de la cooperacion deliberada.

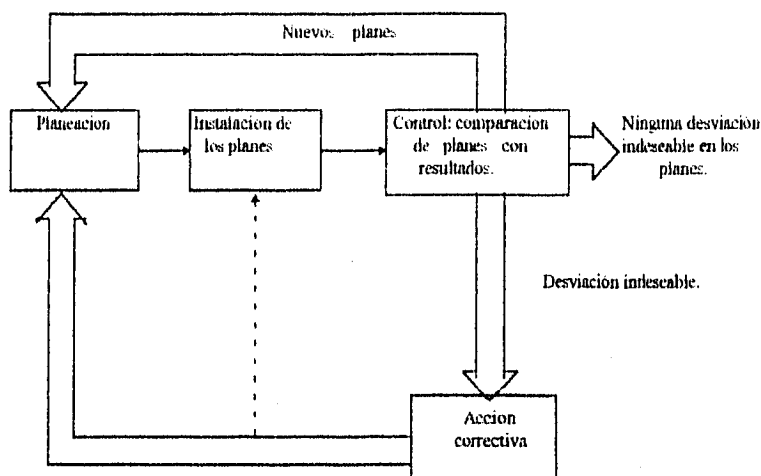
2).- La supremacia de la planeacion .- Como se puede observar en al figura 3-2, puesto que las operaciones administrativas en la organizacion, integracion de personal, direccion y control se han disenado para respaldar el logro de los objetivos de la empresa, es logico que la planeacion preceda a la ejecucion de todas las funciones administrativas. Aunque en la práctica todas las funciones se integran en un sistema de accion, la planeacion es unica en el sentido que implica establecer los objetivos necesarios hacia los cuales confluira el esfuerzo del grupo. Además, un administrador debe planear para saber que tipo de relaciones organizacionales y aptitudes personales se necesitan, junto con los cursos de accion que deben seguir las subordinadas y las clases de controles a aplicar. Por supuesto, se debe de planear todas las demas funciones administrativas si se quiere que tenga exito.

La planeacion y el control son inseparables, son los gemelos siameses de la administracion (véase en la figura 3-3). Cualquier intento de controlar sin planes carece de sentido puesto que no hay forma de que las personas sepan si van en la direccion correcta (el resultado de la tarea de control), a menos de que primero sepan adonde quieren ir (parte de la tarea de la planeacion). Por consiguiente los planes proporcionan los estandares de control.



LOS PLANES COMO FUNDAMENTO DE LA ADMINISTRACION

Figura 3-3



ESTRECHA RELACION ENTRE LA PLANEACIÓN Y EL CONTROL

3).- Generalización de la planeación.- La planeación es una función de todos los administradores, aunque su carácter y su alcance varían de acuerdo con la autoridad de cada uno y con la naturaleza de las políticas y los planes establecidos por la alta dirección.

4).- Eficiencia de los planes.- La eficiencia de un plan, se relaciona con el grado hasta el que logre el propósito y los objetivos que se persiguen. Por otra parte, la eficiencia de un plan se mide por su contribución al propósito y los objetivos, menos los costos y otros factores necesarios para formularlo y operarlo. Un plan puede facilitar la consecución de los objetivos, pero a un costo immedicablemente alto. Los planes son eficientes si logran su propósito a un costo razonable, cuando este se mide no sólo en términos de dinero, tiempo o producción sino también por el grado de satisfacción grupal o individual.

3.1.4.- Tipos de planes.-

La falta de algunos administradores en reconocer que existen varios tipos de planes, con frecuencia les dificulta elaborar una planeación eficaz. Es fácil observar que un programa importante, como el de construir y equipar una fábrica es un plan. Sin embargo, varios otros cursos de acción futuros también son planes. Al recordar que un plan abarca cualquier curso de acción futura, se puede ver que los planes son variados. Aquí se les clasifica como: 1) Propósitos o Misiones, 2) Objetivos o Metas, 3) Estrategias, 4) Políticas, 5) Procedimientos, 6) Reglas, 7) Programas y 8) Presupuestos.

Propósitos o misiones.- La misión o propósito (con frecuencia estos términos se usan indistintamente) identifica la función o tarea básica de una empresa o agencia o de cualquier parte de ella.

Objetivos o metas - Los objetivos o metas son los fines hacia los cuales se dirige una actividad. Representan no sólo el objetivo final de la planeación sino también el fin hacia el que se encamina la planeación: la inversión de personal, la dirección y el control. Aunque los objetivos de la empresa constituyen su plan básico, los departamentos también pueden tener sus objetivos propios. Naturalmente que sus metas contribuyen al logro de los objetivos de la empresa.

Estrategias - Se define estrategias como la determinación de los objetivos básicos a largo plazo de una empresa y la adopción de los cursos de acción, y asignación de los recursos necesarios para alcanzarlos.

Por lo tanto el propósito de las estrategias es determinar y transmitir, mediante un sistema de objetivos y políticas básicas, una imagen de la clase de empresa que se desea proyectar.

Políticas - Las políticas también son planes en el sentido de que constituyen declaraciones o interpretaciones generales que guían o encausan el pensamiento para la toma de decisiones.

Procedimientos - Los procedimientos son planes que establecen un método obligatorio para realizar las actividades futuras. Son series cronológicas de acciones requeridas. Son pautas de acción, más que de pensamiento, que detallan la forma exacta en que se deben realizar determinadas actividades.

Reglas - Las reglas describen con claridad las acciones específicas requeridas o las que no se deben llevar a cabo, sin permitir libertad de acción. Por lo general constituyen el tipo más sencillo del plan.

Programas - Los programas son un conjunto de metas, políticas, procedimientos, reglas, asignaciones de tarea, pasos a seguir, recursos a emplear y otros métodos necesarios para llevar a cabo un determinado curso de acción; por lo general cuenta con el apoyo de presupuestos.

Presupuestos - Un presupuesto es una declaración de los resultados esperados, expresados en términos numéricos. Se puede considerar como un programa expresado en números. De hecho, al presupuesto financiero de operaciones a menudo se le denomina plan de utilidades. El presupuesto se puede expresar en términos financieros: en términos horas-hombre, unidades de producto, horas-máquina o cualquier otro término numérico mensurable. Se puede relacionar con operaciones, como es el caso del presupuesto de gastos; puede reflejar desembolsos de capital, o mostrar el flujo de efectivo, como el presupuesto de efectivo.

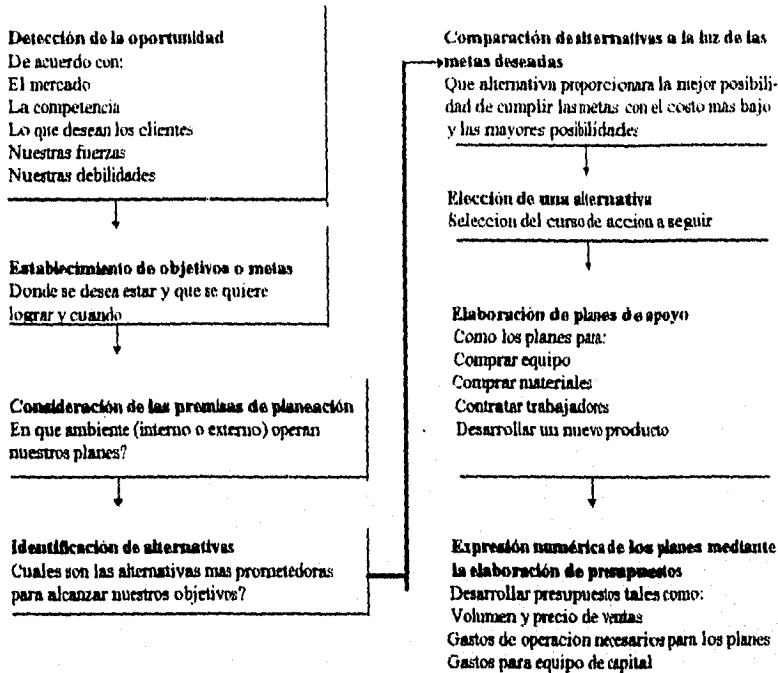
3.2 - Pasos de la planeación -

Aunque presentamos los pasos de la planeación relacionados con programas importantes, como es el caso de la adquisición de una planta o una flota de aviones a reacción o del desarrollo de un producto, los administradores siguen esencialmente los mismos pasos en cualquier tipo de planeación. Puesto que, por lo general, los planes secundarios son más sencillos, algunos de los pasos se realizarán con más facilidad, pero los pasos prácticos que se enumeran a continuación y que se presentan en forma de diagrama en la figura 3-4, son de aplicación general. Sin embargo, en la práctica, los administradores deben estudiar la factibilidad de los posibles cursos de acción de cada etapa. Por ejemplo, al establecer objetivos es necesario tener alguna idea sobre las premisas en que se fundamentan los planes. Un objetivo ambicioso de aumentar 200% las ventas puede ser irreal en un ambiente para el que se ha pronosticado una etapa de recesión. En forma similar, la retroalimentación también es esencial. Al formular los planes de apoyo quizá sea necesario reevaluar y cambiar los objetivos globales establecidos. También es obvio que un administrador con criterio no usará 100 dólares del valor de su tiempo para tomar una decisión de un valor de 50 centavos. Por el contrario, resulta sorprendente ver como se emplea tiempo con un valor de 50 centavos para tomar decisión de una planeación que representa millones de dólares.

1.- **Detección de las oportunidades** - Aunque precede a la planeación real y, por lo tanto, no es estrictamente parte del proceso de planeación, la detección de las oportunidades tanto en el ambiente externo como dentro de la organización, es el verdadero punto de partida de la planeación. Conviene hacer un examen preliminar de las posibles oportunidades futuras y verlas con claridad y de manera completa, saber donde se encuentran de acuerdo con los puntos fuertes y débiles personales, comprender que problemas se desean resolver y por que, así como saber lo que se espera ganar. El establecimiento de objetivos factibles dependen de este conocimiento.

La planeación requiere de un diagnóstico realista de la determinación de oportunidades.

FIGURA 3-4



2.- Establecimiento de objetivos.- El segundo paso de la planeación consiste en establecer objetivos para toda la empresa y después para cada unidad de trabajo subordinada, lo cual debe realizarse tanto para el largo como para el corto plazos. Los objetivos especifican los resultados esperados y señalan los puntos finales de lo que se debe hacer, a que habrá de darse prioridad y que se debe lograr con la red de estrategias, políticas, procedimientos, reglas, presupuestos y programas.

Los objetivos de la empresa determinan la dirección de los planes principales que, al reflejar estos objetivos, definen el objetivo de cada departamento principal. A su vez los objetivos de estas divisiones controlan los de los departamentos subordinados y así sucesivamente, descendiendo por la jerarquía organizacional. En otras palabras los objetivos forman una jerarquía.

3.- Desarrollo de premisas.- Es el tercer paso lógico de la planeación y consiste en establecer, difundir y obtener consensos para utilizar premisas críticas de planeación tales como los pronósticos, las políticas básicas y los planes ya existentes de la compañía. Estas son suposiciones sobre el ambiente en que el plan ha de ejecutarse. Es importante que todos los que participen en la planeación estén de acuerdo en las premisas. De hecho, el principio básico de las premisas de planeación es este: Cuando las personas encargadas de la planeación más comprendan y estén más de acuerdo en utilizar premisas de planeación congruentes, más coordinada será la planeación de la empresa.

4.- Determinación de cursos alternativos de acción.- El cuarto paso de la planeación consiste en buscar y examinar cursos alternativos de acción, en particular aquellos que no resultan inmediatamente evidentes. Pocas veces hay un plan para el que no existan alternativas razonables y con bastante frecuencia, una que no es obvia resulta ser la mejor.

El problema más común no es encontrar alternativas sino reducir su número para poder analizar la más prometedora. Incluso con técnicas matemáticas y de computación existe un límite al número de alternativas que se pueden analizar con detalle. Por lo general, el encargado de la planeación hace un examen preliminar para descubrir las posibilidades más provechosas.

5.- Evaluación de cursos alternativos de acción.- Después de buscar los cursos alternativos y examinar sus puntos débiles y fuertes, el paso siguiente es evaluarlos, ponderándolos a la luz de las premisas y las metas previamente fijadas.

Si el único objetivo de una empresa fuera incrementar al máximo las utilidades inmediatas, si el futuro no fuera incierto, si la situación del efectivo y la disponibilidad de capital no fueran preocupantes y si la mayoría de los factores se pudieran reducir a información precisa, esta evaluación sería relativamente fácil.

Pero como lo normal es que los encargados de la planeación encuentren mucha incertidumbre, problemas de escasez de capital y varios factores intangibles, la evaluación suele ser muy difícil, incluso en el caso de problemas relativamente sencillos.

Debido a estas complejidades resultan útiles las más modernas metodologías y aplicaciones de la investigación y análisis de operaciones. Ciertamente, en este paso del proceso de planeación, la investigación de operaciones y las técnicas tanto matemáticas como de computación tiene su principal aplicación en el campo de la administración.

6.- Selección de un curso de acción.- Este es el punto en el cual se adopta el plan, el punto real de la toma de decisiones. Ocasionalmente un análisis y evaluación de cursos alternativos revela que dos o más de ellos son aconsejables y quizá el administrador decida seguir varios cursos en lugar del mejor.

7.- Formulación de planes derivados.- Pocas veces cuando se toma una decisión, la planeación está completa, por lo cual se aconseja un séptimo paso. Casi invariablemente se necesitan planes derivados para respaldar el plan básico.

8.- Expresión numérica de los planes a través del presupuesto.- Después de tomar las decisiones y establecer el plan, el paso final para darle significado, como se señaló en el estudio de los tipos de planes, es darle una expresión numérica convirtiéndolos en presupuestos. Los presupuestos globales de una empresa representan la suma total de los ingresos y los gastos, con las utilidades o superavit resultantes, más los presupuestos de las principales partidas del balance general como son el efectivo y los gastos de capital.

Si se preparan bien, los presupuestos se convierten en un medio para sumar los diversos planes y fijar estándares importantes contra los que se pueda medir el avance de la planeación."(19)

3.2.1.- Investigación de aspectos generales y particulares.-

"La investigación general tiende a determinar los aspectos fundamentales y específicos de la empresa, que la distinguen y que tienen relación con nuestro trabajo de auditoría. Dichos aspectos que deben cubrirse en esta investigación, son, entre otros, los siguientes:

- 1.- Características jurídicas: Persona física o moral, en su caso clase de sociedad, cláusulas principales de su escritura constitutiva, cuerpo administrativo, poderes otorgados, etc.
- 2.- Situación fiscal: Relación de impuestos a lo que está sujeta, exenciones que goza, fechas de cierre de su ejercicio social, ejercicios pendientes de calificar, etc.
- 3.- Características comerciales: Giro, artículos principales objeto de su producción y/o venta (mayoreo, menudeo, descuento), sucursales, volumen de ventas en los últimos años, etc.
- 4.- Características financieras: Estructura y características del capital y del pasivo a largo plazo, inversiones en otras empresas, utilidades de los últimos años, etc.
- 5.- Contabilidad: Diagrama general de la forma de registros, polizas, auxiliares, libros vigentes de compras, ventas, diario, mayor, sistemas manuales, mecánicos, electrónicos, información que genera, etc.
- 6.- Almacenes: Visita a los almacenes, distribución, control de entradas, salidas y existencias, movimientos físicos, etc.

7.- Situación laboral: Número de empleados, personal de confianza y sindicalizados, contratos colectivos o individuales, contrato ley, etc.

8.- Aspectos generales: Forma de control de los efectivos, fondos fijos, cuentas bancarias, dictámenes de auditores, salvedades, políticas de seguros, etc.

La investigación anterior tiene como objetivo fundamental conocer aquellas cosas específicas que requieren también un tratamiento específico en la programación, por ejemplo:

- Conocer el giro de la empresa, para definir si contamos con un auditor con experiencia en dicha actividad que convenga asignar a dicho trabajo.
- Conocer cuantos almacenes tiene la empresa para decidir si participamos simultáneamente o sucesivamente en los inventarios que habrá de tomar la empresa. Si habremos de desplazarnos a otras ciudades o no.
- Conocer la existencia de propiedades en bienes inmuebles para solicitar oportunamente los certificados de libertad de gravámenes relativos.
- Conocer el número de clientes con que opera la empresa para decidir la impresión necesaria de solicitudes de confirmación y la fecha óptima de su circularización.
- Conocer la fecha de revisión del contrato colectivo, para vigilar si esta debe ser considerada evento subsecuente importante.
- Conocer de la existencia de los elementos de autocontrol, departamento de auditoría interna para decidir si nuestro trabajo se ha de apoyar parcialmente en dichos elementos, etc.

La investigación de aspectos particulares y generales de la empresa se efectúa íntegramente en el caso de una primera auditoría. En auditorías subsecuentes el trabajo de investigación anterior se reduce considerablemente que sólo se procura su actualización mediante el estudio de los cambios más importantes que se hubieran efectuado. En cualquier caso, esta investigación se realiza mediante entrevistas personales con los funcionarios responsables de las funciones sujetas a investigación y revisando documentos importantes relacionados con dichas funciones."(20)

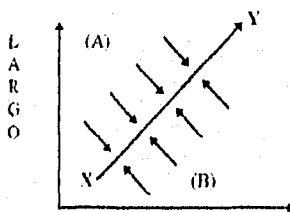
3.2.1.1.- El Proceso de Planeación.-

"Como ya se vió, los pasos de planeación constituyen un proceso racional para el logro de objetivos. El proceso se ilustra en la figura 3-5. En este diagrama, el avance (hacia más ventas, mayores utilidades, menores costos, etc.) se encuentra en el eje vertical y el tiempo en el eje horizontal. En este caso X señala dónde se está y Y dónde se quiere estar en determinada fecha futura. En resumen, nos encontramos en X y queremos ir hasta Y.

Si el futuro fuera absolutamente cierto, sería relativamente fácil trazar la línea XY. Sin embargo, en la realidad, un sinnúmero de factores puede alejarnos de la meta deseada o empujarnos hacia ella.

La toma de decisiones puede ser la parte más fácil de la planeación, aunque implique técnicas de evaluación y mucha habilidad para aplicarlas. Las verdaderas dificultades surgen principalmente al afinar y dar significado a los objetivos y las premisas fundamentales, al observar la naturaleza y las relaciones de los puntos fuertes y débiles de las alternativas y al comunicar las metas y premisas a todos aquellos en la empresa que tiene la responsabilidad de la planeación.

Figura 3-5



A.- Varias premisas críticas
B.- Varias premisas críticas

3.2.1.2.- El periodo de la planeación.- ¿ Deben abarcar los planes un periodo corto o un periodo largo ? ¿ Cómo se coordinaran los planes a corto plazo con los planes a largo plazo ? Estas preguntas sugieren multiples horizontes de planeación : en algunos casos, elaborar planes con una semana de anticipación puede ser suficiente, mientras que en otros periodos deseable puede ser de varios años. Incluso dentro de la misma empresa, al mismo tiempo, pueden existir varios periodos de planeación para diversos asuntos

3.2.1.3.- El principio de compromiso.- Se puede usar algunos criterios para seleccionar el periodo de la planeación de la compañía. La clave para elegir el periodo de planeación apropiado puede encontrarse en el principio de compromiso: la planeación lógica abarca un periodo futuro necesario para cumplir, a traves de una serie de acciones de compromiso asumidos como parte de las decisiones tomadas hoy.

Se puede comprender con facilidad la logica de elaborar planes con la suficiente anticipación para prever, lo mejor posible, la recuperación del capital invertido en un edificio o en una maquinaria. Debido a que el capital es el elemento vital de una empresa, normalmente limitado con relacion a las necesidades de la compañía, su inversión tiene que ir acompañada de una razonable posibilidad de recuperación, ademas de un rendimiento sobre la inversión, mediante las operaciones.

3.2.1.4.- Implicaciones del principio de compromiso.- El principio de compromiso implica que la planeación a largo plazo no es realmente planeación para decisiones futuras sino, más bien, para las repercusiones futuras de las decisiones tomadas en la actualidad. En otras palabras, una decisión es un compromiso, normalmente de fondos, dirección de acción o reputación. Y las decisiones se encuentran en un nucleo de la planeación. Aunque diversos estudios y análisis proceden a las decisiones, cualquier tipo de plan implica que se ha tomado alguna decisión . Desde luego que el plan en realidad no existe como tal hasta que se haya tomado una decisión. Por saber esto el administrador sagaz debe reconocer la utilidad de ajustar las consideraciones a largo plazo a las decisiones actuales. Hacer otras cosas seria ignorar la naturaleza básica tanto de la planeación como de la toma de decisiones.

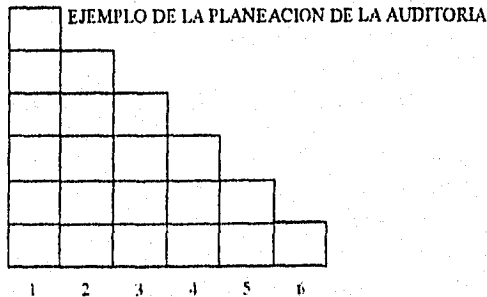
3.2.1.5.- Aplicación del principio de compromiso.- No existe un periodo uniforme o arbitrario para el cual una empresa debiera planear o para el que se debiera planear para un determinado programa o cualquiera de sus partes.

En la figura 3-6 se presentan otros ejemplos que muestran las areas de planeación que requieren diferentes periodos.

3.2.1.6.- Coordinación de planes a corto y largo plazo.- A menudo se elaboran planes a corto plazo sin tomar en cuenta los planes a largo plazo. Es evidente que este es un grave error. Nunca se insistirá lo suficiente sobre la importancia de integrar los dos tipos de planes: no se debe hacer plan a corto plazo alguno a menos de que contribuya al logro de los planes a largo plazos pertinentes. Se producen mucha pérdidas cuando se toman decisiones sin situaciones inmediatas que no consideran su efecto sin objetivos mas lejanos.

Figura 3-6

Cuestionario de investigación preliminar
 Carta arreglo
 Cuestionario de control interno
 Cuestionario general de auditoria
 Programas de auditoria
 Dictamen



QUINCENAS (AREAS DE PLANEACION Y PERIODOS)

En ocasiones las decisiones a corto plazo no solo no ayudan a un plan a largo plazo sino que en realidad lo obstaculizan, o exigen cambios en el último.

Los administradores responsables deben revisar y reconsiderar continuamente las decisiones para determinar si las mismas ayudan a los programas a largo plazo, por lo cual se debe instruir regularmente a los gerentes de niveles inferiores sobre los planes a largo plazo con el fin de que tomen decisiones coherentes con las metas a largo plazo de la compañía. Es mucho más fácil hacer esto que corregir las inconsistencias, en especial debido a que los compromisos a corto plazo tienden a conducir a otros compromisos del mismo tipo." (21)

Para tener en resumen lo citado referente a la planeación diremos que la planeación incluye la elección de misiones y objetivos y el medio para lograrlos, por lo cual se tiene que tomar decisiones.

Existen varios tipos de planes, los cuales ya se mencionaron para su mejor aceptación y comprensión. Por lo tanto el administrador debe planear su trabajo mediante el establecimiento de objetivos, elaboración de premisas, encontrar y evaluar cursos de acción. Después debe elaborar planes de apoyo y elaborar un presupuesto.

El principio de compromiso, dentro de los planes debe de abarcar un periodo extenso, para llegar a cumplir las decisiones tomadas. Teniendo en cuenta que los planes a corto plazo deben llevar una sincronización con los planes a largo plazo.

Es conveniente resaltar que aun cuando al planear se deben considerar planes a corto y largo plazo, las situaciones actuales y sobre todo la económica obligan por sus constantes cambios a que se de prioridad a los planes a corto plazo, esto no quiere decir que se deje de planear a largo plazo.

3.2.2.- Estudio y evaluación del Control Interno.-

"El estudio y evaluación del control interno se efectúa con el objeto de cumplir con la norma de ejecución del trabajo que requiere que: " El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

Este enfoque ha sido utilizado por nuestra profesión, y que es válido, se ha enfrentado en la práctica con la dificultad de establecer una relación clara entre la calidad del control interno y el alcance, oportunidad y naturaleza de las pruebas de auditoría.

Ante esta situación, la comisión de normas y procedimientos de auditoría ha considerado oportuno hacer una revisión de los pronunciamientos relativos a control interno, con el objeto de que exista mayor claridad en la documentación del trabajo del auditor relativo al estudio y evaluación del control interno, así como el efecto que el mismo tiene en el diseño de sus pruebas de auditoría.

3.2.2.1.- Definición y objetivos del Control Interno.-

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 y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración.

Objetivos básicos del Control Interno.-

De lo anterior se desprende que los cuatro objetivos básicos

del control interno son:

- a).- La protección de los activos de la empresa;
- b).- la obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna;
- c).- la promoción de eficiencia en la operación del negocio y

d).- que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

Se ha definido que los primeros dos objetivos cubren el aspecto de controles internos contables y los dos últimos se refieren a controles internos administrativos.

Objetivos generales del Control interno.-

El control interno contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que se refiere a la protección de los activos y a la confiabilidad de los registros financieros. Por lo tanto, el control interno contable, está diseñado, en función de los objetivos que se enumeran, para suministrar seguridad razonable de que :

- a).- Objetivos de autorización.- Todas las operaciones deben realizarse de acuerdo con autorizaciones generales o especificaciones de la administración.
- b).- Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones.- Todas las operaciones deben registrarse para permitir la preparación de estados financieros, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptadas o de cualquier otro criterio aplicable a dichos estados, para mantener en archivos apropiados datos relativos a los activos sujetos a custodia.
- c).- Objetivos de salvaguarda física.- El acceso a los activos sólo debe permitirse de acuerdo con autorizaciones de la administración.
- d).- Objetivos de verificación y evaluación.- Los datos registrados relativos a los activos sujetos a custodia deben compararse con los activos existentes a intervalos razonablemente y tomar todas las medidas apropiadas respecto a las diferencias que existan.

Así mismo deben existir controles relativos a la verificación y evaluación periódica de los saldos que se informan en los estados financieros, ya que este objetivo completa en forma importante a los mencionados anteriormente.

3.2.2.2.- Ampliación de los objetivos generales a los objetivos de control de sistemas.-

Cuando hablamos de los

objetivos de los controles contables internos podemos identificar dos niveles :

- a).- Objetivos generales de control interno aplicables a todos los sistemas, y
- b).- Objetivos de control interno aplicables a ciclos de transacciones.

Los objetivos generales de control aplicables a todos los sistemas se desarrollan a partir de los objetivos básicos de control interno enumerados anteriormente, siendo más específico para facilitar su aplicación. Los objetivos de control de ciclos se desarrollan a partir de los objetivos generales de control de sistemas, para que se apliquen a diferentes clases de transacciones agrupadas en un ciclo.

Los objetivos generales de control interno de sistemas pueden resumirse a continuación :

Objetivos de autorización:

- a).- Las autorizaciones deben de estar de acuerdo con criterios establecidos por el nivel apropiado de administración;
- b).- Las transacciones deben ser válidas para conocerse y someterse a su aceptación oportunamente;
- c).- Todas y solamente aquellas transacciones que reúnan los requisitos establecidos por la administración deben reconocerse 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 permitan la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptadas y el criterio de la administración;
- f).- Las transacciones deben quedar registradas en el mismo periodo contable cuidando específicamente que lo sean aquellas que afectan más de un ciclo.

Objetivos de salvaguarda física.

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

Objetivos de verificación y evaluación.

h).- El contenido de los informes y de la base de datos y archivos deben verificarse y evaluarse periódicamente.

Estos objetivos generales de control interno de sistema son aplicables a todos los ciclos. No se trata de que se usen directamente para evaluar las técnicas de control interno de una empresa, pero representan una base para desarrollar objetivos específicos de control interno por ciclo de transacciones que sean aplicables a una empresa individual.

3.2.2.3.- Diferencia entre sistemas de contabilidad y controles internos contables.-

Un sistema de contabilidad consiste en una serie de tareas mediante las cuales se procesan las transacciones. Consecuentemente incluye el reconocimiento de transacciones que tienen efecto en los estados financieros, por ejemplo, una venta sujeta a aprobación, cálculo, registro, acumulación e informe.

Los controles internos contables son aquellas técnicas que utiliza la empresa para que al efectuar las tareas de procesamiento de transacciones, se salvaguarden los activos y los registros financieros de la empresa que contengan información.

Por lo tanto, las técnicas de control interno son el medio que se utiliza para asegurar que los controles contables internos cumplan con el objetivo anterior.

Normalmente, las técnicas de control interno están integradas en los sistemas usados para procesar transacciones de manera que parecen ser parte de las tareas normales del propio sistema. Sin embargo, cuando el objetivo de una tarea es controlar el procesamiento de las transacciones (por ejemplo, verificar que todas las transacciones que se van a registrar como ventas estén respaldados por un pedido y una orden de embarque firmados por el cliente), estamos ante una técnica de control interno que debe considerarse como parte de los controles internos de la empresa y que eventualmente, deberá ser probada por el auditor para asegurarse de que cumple con el objetivo por el cual fue establecida.

En general puede decirse que las empresas pueden funcionar con los controles internos débiles, pero dejarán de operar si los sistemas para procesar transacciones fallan.

3.2.2.4.- Ciclo de transacciones.-

Las transacciones que se efectúan en una empresa pueden agruparse en ciclos; y que pueden definirse objetivos específicos de control interno para cada ciclo, ya que un estudio por cuentas pierde de vista la dinámica de las empresas.

Cuando hablamos de ciclo de transacciones podemos plantear dos alternativas, identificar el mayor número de ciclos posible de ellos o bien, reducirlo. Con objeto de establecer una base o punto de partida, puede establecerse un grupo reducido que se identifican como sigue:

- a).- Ciclo de tesorería.
- b).- Ciclo de egresos.
- c).- Ciclo de producción.
- d).- Ciclo de ingresos.

Existen además una función de preparación de informes financieros que por su importancia podrá también separarse con objeto de establecer sus objetivos específicos de control interno.

3.2.2.4.1.- Objetivos de control interno por ciclos.-

La agrupación de transacciones en ciclos nos permite establecer una relación entre los objetivos específicos de control interno, del ciclo las técnicas de control establecidas para cumplir estos objetivos, su evaluación y pruebas del auditor.

En otros boletines y guías se establecen tanto los objetivos de control interno de cada ciclo, como las técnicas de control interno que se consideran deben existir en cada ciclo y como evaluarlas.

3.2.2.4.2.- Metodología general para el estudio y la evaluación del control interno por ciclo de transacciones.-

La metodología del estudio y evaluación del control interno consta de varias etapas íntimamente ligadas entre sí, y que deben realizarse en secuencia.

3.2.2.5.- Análisis general de riesgos.-

En la planeación de la auditoría, el auditor aplica sus conocimientos de negocios para analizar en forma general la influencia (grado de riesgo) que puedan tener en su trabajo factores tales como:

- Las características de la industria en la que opera la entidad;
- la organización general de la entidad como tal;
- la naturaleza general del sistema de contabilidad y de las técnicas de control interno establecidas;
- los problemas de negocios específicos de la entidad;
- la revisión analítica de estados financieros.

En esta etapa, el auditor efectúa un análisis general de riesgo implícito en el trabajo que va a realizar, con objeto de considerarlo en el diseño de sus programas de trabajo de auditoría e identificar gradualmente las características específicas de cada empresa y los ciclos de actividades en los cuales se pueden agrupar las transacciones que se realizan.

En párrafos anteriores hemos mencionado los objetivos de control interno contable. El grado en que el auditor confía en los controles internos contables en una auditoría dependerá su juicio, basado en el estudio y evaluación de controles internos de vigor.

En este contexto, es necesario que el auditor tenga la certeza de que las técnicas del cliente dan una seguridad razonable de que se cumplen los objetivos generales de autorización, de procesamiento y clasificación de transacciones, de salvaguardar física y de verificación y evaluación.

Con objeto de adaptar al uso práctico los objetivos de control interno definidos en párrafos anteriores es necesario efectuar evaluaciones separadas de los controles internos contables, para lo cual los objetivos expresados en forma muy amplia deben afinarse con objeto de que sean útiles al evaluar las técnicas de control específicas.

Con objeto de establecer evaluaciones separadas de los controles internos contables, para distintas clases de transacciones, es necesario desarrollar una metodología que requiere que se identifiquen los siguientes elementos:

- a).- los ciclos de la actividad de cada empresa y sus interrelaciones;
- b).- las transacciones importantes que forman parte de cada ciclo;
- c).- las funciones que se ejecutan dentro de cada ciclo para reconocer, autorizar, procesar, clasificar e informar las transacciones;
- d).- los objetivos específicos de control interno para cada ciclo, y finalmente;
- e).- las técnicas de control interno usadas para alcanzar cada objetivo expresado.

Identificación de elementos para el estudio y evaluación del control interno por ciclos.

3.2.2.5.1.- Análisis específico de riesgos y su relación con las pruebas del auditor.-

La auditoría de estados

financieros es un trabajo profesional que esta expuesto a riesgos. Cada vez que el auditor emite una opinion, existe la posibilidad o el riesgo si se quiere llamar asi, de que haya llegado a una conclusion equivocada y de que los estados financieros y otros datos esten equivocados en algun aspecto importante.

Los estados financieros pueden estar sustancialmente equivocados en algun aspecto importante, debido a errores o irregularidades importantes que existen en los sistemas de contabilidad, o bien, a errores o irregularidades importantes que se producen y no son descubiertos mediante los procedimientos de auditoria aplicados. El riesgo de que existan equivocaciones en los estados financieros producto de errores o irregularidades en los sistemas de contabilidad, se reduce radicalmente si las tecnicas de control interno contable logran sus objetivos.

Cuando las tecnicas de control cumplen los objetivos internos y por lo tanto, se reduce el riesgo, el auditor puede confiar en un mayor grado en que los sistemas de contabilidad del cliente produzcan estados financieros sin errores e irregularidades importantes. Esto significa que podra hacer menos prueba para cumplir la norma de obtener evidencia suficiente para respaldar su opinion.

Esto nos indica, sin embargo, que puede confiarse completamente en el control interno contable y no hacer pruebas. Los controles internos tienen limitaciones y se mantienen normalmente por la empresa para proporcionar certeza razonable, pero no absoluta, de que se logran los objetivos, teniendo en consideracion la relacion entre costos y beneficios.

Aun en los casos en que se utilicen tecnicas de control interno bien disenadas, pueden surgir errores o irregularidades que no se descubran por diferentes causas, por ejemplo, el fraude en el cual este involucrada la administracion, los errores de juicio o la negligencia, aspectos que el auditor debe siempre considerar.

3.2.2.6.- Evaluacion del control interno y establecimiento de alcances.-

Con base a lo anterior puede efectuarse una evaluacion de si los controles internos referidos a una cierta clase de transacciones, proporcionan a traves de las tecnicas de control establecidas, una seguridad razonable, una seguridad limitada o no proporciona una seguridad de que se logra el objetivo de dicho control.

Si se logra ese objetivo, el auditor podra depositar una mayor confianza en los sistemas del cliente con respecto a ese objetivo. Lo cual puede llevarlo consecuentemente a reducir pruebas sustantivas de auditoria en esos sistemas puestos que existe un menor riesgo de errores e irregularidades.

Por otra parte, si no se logra un objetivo o este se logra parcialmente, el riesgo de irregularidades aumenta y consecuentemente puede requerirse trabajo adicional por medio de pruebas de auditoria sustantivas.

3.2.2.6.1.- Pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas.-

Tomando en consideracion los conceptos anteriores encontrados que el auditor se enfrenta con situaciones en las que se pueden confiar en los controles contables internos y las pruebas verificando el cumplimiento con los procedimientos y tecnicas de control establecidos, lo que le sirve para justificar la confianza en los mismos y reducir el alcance de sus pruebas sustantivas.

Por contra, cuando los controles no son satisfactorios o el esfuerzo que se requiere para efectuar pruebas de cumplimiento es excesivo, es necesario hacer pruebas sustantivas.

Podemos definir que el proposito de las pruebas de cumplimiento es proporcionar una certeza razonable de que los procedimientos de control interno contable se estan aplicando de forma prescrita. Estas son pruebas indispensables para que pueda confiarse en los procedimientos establecidos al determinar la naturaleza, oportunidad o grado de pruebas sustantivas sobre ciertas transacciones o saldos especificos.

Por lo que se refiere a las pruebas sustantivas, estas pueden definirse como pruebas de las transacciones y de los saldos, que se reflejan en los estados financieros etc, con el proposito de obtener evidencia

acerca de la validez y la propiedad del tratamiento contable de las transacciones y saldos o en su caso de los errores o irregularidades que puedan existir en los mismos.

3.2.2.7.- Pronunciamientos relativos al estudio y evaluación del control interno por objetivos.-

- 1).- El auditor debe efectuar el estudio y evaluación de control interno contable en función del cumplimiento de sus objetivos.
- 2).- el estudio y la evaluación del control interno contable debe hacerse como el primer paso previo a la iniciación de otras pruebas de auditoría, y en cada examen que el auditor realice debe dejar evidencias del mismo en los papeles de trabajo.
- 3).- Al efectuar la evaluación del control interno el auditor debe documentar específicamente en los papeles de trabajo si la técnica de control interno involucradas en cada sistema cumplen totalmente, cumplen parcialmente o no cumplen con los objetivos de control interno relativos y en base a esta evaluación de las técnicas de control interno contable en vigor, establecer el alcance, oportunidad y naturaleza de las pruebas de auditoría.
- 4).- Con objeto de respaldar la confianza en las técnicas de control interno contables establecidas, el auditor debe diseñar pruebas de cumplimiento específicas que permitan confirmar o cambiar sus conclusiones respecto al grado de confiabilidad de los sistemas. En todos los casos, el resultado de esta etapa del trabajo será la base que tome el auditor al diseñar posteriormente sus pruebas sustantivas.
- 5).- El auditor tiene la responsabilidad de informar al cliente las deficiencias encontradas en las técnicas de control interno contable, así como proporcionar sugerencias para mejorar dichas técnicas, las cuales ha examinado como parte de su trabajo para fijar alcance del resto de sus pruebas de auditoría con objeto de expresar una opinión sobre los estados financieros de la empresa.

3.2.2.8.- Elementos del control interno.-

Para mayor comprensión de los factores que interviene en el control interno de la empresa, a continuación se presentan los elementos que forman parte del mismo.

- a).- Organización.- Los elementos del control interno que interviene en la organización son:
 - 1.- Dirección.- Que asuma la responsabilidad de la política general de la empresa y de las decisiones tomadas en su desarrollo.
 - 2.- Coordinación.- Que adapte las obligaciones y necesidades de la partes integrantes de la empresa a un todo homogéneo y armónico; que prevea los conflictos de invasión de funciones o interpretaciones contrarias a las asignaciones de autoridad.
 - 3.- División de labores.- Que defina claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro.
 - 4.- Asignación de responsabilidades.- Que establezca con claridad los nombramientos dentro de la empresa, su jerarquía y delegue facultades de autorización congruentes con las responsabilidades asignadas.
- b).- Procedimientos.- La existencia del control interno no se demuestra sólo con una adecuada organización, pues es necesario que sus principios se apliquen en la práctica mediante procedimientos que garanticen la solidez de la organización:
 - 1.- Planeación y sistematización.- Es deseable encontrar en uso un instructivo general o una serie de instructivos sobre funciones de dirección y coordinación, la división de labores, el sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidades.
 - 2.- Registros y formas.- Un buen sistema de control interno debe procurar procedimientos adecuados para el registro correcto de activos, pasivos, productos y gastos.
 - 3.- Informes.- Desde el punto de vista de la vigilancia sobre las actividades de la empresa y sobre el personal encargado de realizarlas, el elemento más importante de control es la información interna. En este sentido desde luego, no basta la preparación periódica de informes internos, sino su estudio cuidadoso de personas con capacidad para juzgarlos y autoridad suficiente para tomar decisiones y corregir deficiencias.
- c).- Personal.- Por sólida que sea la organización de la empresa y adecuados los procedimientos implantados, el sistema de control interno no puede cumplir su objetivo, si las actividades diarias de la empresa no están continuamente en manos de personal idóneo.

Los elementos de esta área que intervienen en el control interno son cuatro:

- 1.- Entrenamiento.- Mientras mejores programas de entrenamiento se encuentren en vigor, más apto será el personal encargado de los diversos aspectos del negocio.

- 2.- Eficiencia.- Después del entrenamiento, la eficiencia dependerá del juicio personal aplicado en cada actividad.
- 3.- Moralidad.- Es obvio que la moralidad del personal es una de las columnas sobre las que descansa la estructura del control interno.
- 4.- Retribución.- Es indudable que un personal retribuido adecuadamente se presta mejor a realizar los propósitos de la empresa con entusiasmo y concentra su mayor atención en cumplir con eficiencia que en hacer planes para desfaltar al negocio.
- d).- Supervisión.- Como ha quedado dicho, no es únicamente necesario el diseño de una buena organización, sino también la vigilancia constante para que el personal desarrolle los procedimientos a su cargo de acuerdo a sus planes de la organización. La supervisión se ejerce en diferentes niveles, por diferentes funciones y empleados y en forma directa e indirecta." (22)

Considerando lo mencionado en el punto sobre el estudio y la evaluación del control interno se puede hacer referencia como resumen que el control interno es el sistema de su organización, los procedimientos y el personal con que cuenta, para lograr su información veraz, confiable y oportuna; salvaguardar los activos y promover la eficiencia operacional.

El estudio se refiere al examen, investigación y análisis del control interno existente, este estudio se puede realizar por cualquiera de los métodos que a continuación se mencionan:-

Método descriptivo.- Describir por escrito las rutinas establecidas para el desarrollo de las distintas operaciones o aspectos específicos del control interno.

Método de cuestionarios.- En este punto se elaboran preguntas por el auditor con respecto a como se efectúa el manejo de las operaciones y quien tiene a su cargo las funciones.

Método gráfico.- Este tiene como base la elaboración de cuadros y diagramas para el flujo de las operaciones que se realizan.

La evaluación se refiere al conocimiento que tiene el auditor respecto de si el control interno es bueno o defectuoso; para que el contador público establezca si es bueno o no el control interno debe hacer una comparación de estándares ideales de control interno contra el control interno vigente.

La oportunidad y el alcance se determina conforme al desarrollo del trabajo, de modo que si la auditoría se va a hacer por primera vez a una entidad, resulta conveniente efectuarla totalmente, para que en años posteriores se revise parte por parte.

3.2.3.- Programas de trabajo.-

"El control interno tiene influencia directa en el programa de trabajo ya que frente a un control interno eficiente el auditor puede reducir sus pruebas por la confianza que le merece; por el contrario, cuando el control interno presenta serias deficiencias, las pruebas deben ser ampliadas hasta un límite que permita juzgar el impacto total de los errores que un control interno así pudo permitir.

Por su importancia, a continuación se transcribe la conclusión número 3 del boletín 5 de comisión de procedimiento de auditoría del instituto mexicano de contadores públicos.

Los contadores públicos no deben emitir opiniones sobre estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas sin haber cumplido plenamente con aquella que le obliga a examinar el control interno en sus aspectos relacionados con la propiedad de los métodos y registros sobre los que se apoyan los estados financieros."(23)

3.2.3.1.- Importancia y definición de los programas de trabajo.-

"Es conveniente formular programas para uso y guía de los contadores públicos que practican auditorías; en la inteligencia de que sirvan no solo de guía y

(22) Normas y Procedimientos de Auditoría
Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A.C

(23) Elementos de Auditoría
Editorial ECASA

Educación 1992 Tomo I

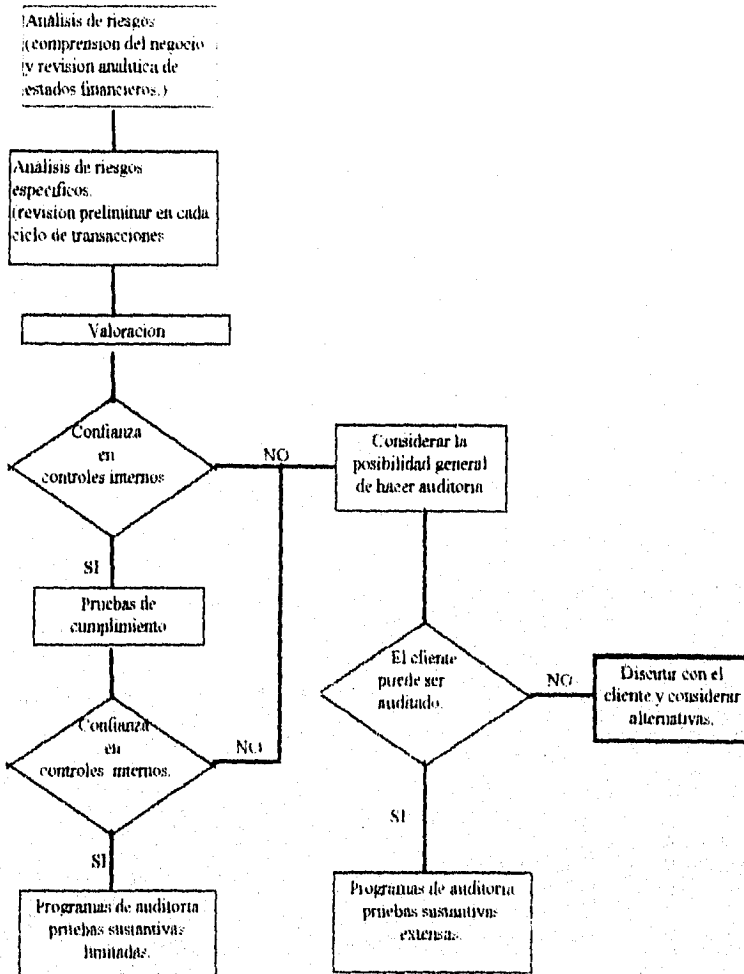
Página 67

Autor Mendivil Escalante Educación Junio de 1990
Página 51

ayuda al contador encargado de la auditoría y a sus ayudantes, sino también como una salvaguarda de que no se omita algún detalle importante del trabajo. Desde luego que estos programas no pueden substituir a la buena preparación y criterio del contador público, pues los procedimientos que deben seguirse en las revisiones no son siempre los mismos, ya que dependerán de las circunstancias particulares de cada negocio.

Gráfica de la metodología del estudio y evaluación del control interno por objetivos.

(Gráfica tomada del libro INTRODUCCIÓN A LA METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN)



Ningun programa formulado de antemano se podra aplicar a todos los casos, y los problemas no previstos tendran que recibir atencion especial.

Los programas de auditoria no pretenden establecer los procedimientos minimos aplicables a la generalidad de los trabajos, se concretan en senalar orientaciones sobre la forma en que habra de organizarse la revision a listar una serie de procedimientos de los cuales se seleccionaran los que se estimen procedentes para cada trabajo en particular.

La eleccion de procedimientos y la amplitud en que se desarrollen dependera del juicio del contador encargado de la auditoria, quien debera tomar en consideracion la eficiencia del control interno establecido.

3.2.3.2.- Clasificacion de los programas de trabajo.-

Un programa de auditoria aplicable en todos los casos no es practico, como tampoco es practico la uniformidad de los procedimientos contables. El conate de procedimientos de auditoria del instituto americano de contadores publicos en su informe especial titulado «Fijacion provisional de normas de auditoria» declara:

« No es practico por la gran diversificacion de las circunstancias o condiciones que se encuentran expedir un programa de auditoria para todos los fines ».

No obstante esta conclusion, es generalmente reconocida la conveniencia y lo practico que para las firmas de contadores es el tener o implantar normas basicas para la ejecucion de los trabajos de auditoria. El empleo de estas normas o procedimientos de auditoria, establecidas como guia de trabajo, deben ser susceptibles de modificaciones o adaptarse, conforme las circunstancias lo requieran, resumiendo todo esto en un programa de auditoria.

Existen diversas formas y modalidades de los programas de auditoria, pudiendose clasificar:

- a).- Desde el punto de vista del grado de detalle a que llegan.
- b).- Desde el punto de vista de su relacion con un trabajo concreto.

Tomando en consideracion el grado de detalle al que llegan, los programas de auditoria se clasifican en:

- 1.- Programas generales y
- 2.- Programas detallados.

Programas generales.- Son aquellos que se limitan a un enunciado generico de los procedimientos de auditoria que se deben aplicar, con mención de los objetivos particulares en cada caso.

Programas detallados.- Son aquellos en las que se describe con mucha minuciosidad, la forma practica de aplicar los procedimientos de auditoria.

Tomando en consideracion la relacion que tiene con un trabajo concreto, los programas de auditoria se clasifican en :

- 1.- Programas estandar y
- 2.- Programas especificos.

Programas estandar.- Son aquellas que se enuncian los procedimientos de auditoria a seguir en casos o situaciones aplicables a un numero considerable de empresas o a todas las que forman la mayoria de la clientela de un despacho.

Programas especificos.- Son aquellos que se preparan o formulan concretamente para cada situacion particular.

3.2.3.3.- Ventajas y desventajas de los programas de trabajo -

Ventajas.-

- 1.- Proporcionar un plan a seguir con el minimo de dificultades y confusiones.
- 2.- El supervisor encargado de la auditoria puede planear las tareas que habran de realizar sus ayudantes utilizando al maximo su capacidad.
- 3.- Cuando se concluye la auditoria, el programa sirve para verificar que no hubo omision alguna en los procedimientos.
- 4.- Si el encargado de la auditoria es asignado a otro trabajo, su sucesor puede observar rapida y facilmente lo realizado y lo pendiente de hacer.
- 5.- Sirve de guia para hacer la planeacion de auditorias futuras. En el se anotan tanto las areas debiles como las fuertes, por lo que se refiere al control interno. El auditor estara en aptitud de aumentar o reducir el programa, previamente a la iniciacion de la revision, con el fin de investigar problemas especiales.
- 6.- El programa capacita al auditor para determinar rapida y facilmente el alcance y efectividad de los procedimientos que empleara en la revision.
- 7.- Si el programa de auditoria es usado con propiedad, se fijara la responsabilidad que corresponde a cada parte de la revision. Cada auditor debiera poner sus iniciales en el programa que haya realizado.

Desventajas -

- 1.- El programa prefijado inhibe al auditor, pues este se concreta a desempenar las areas señaladas, considerando que no debe hacerse mas.
- 2.- El empleo de un programa de auditoria da como resultado una auditoria corriente y de cajon.
- 3.- 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 desaparecen si se tiene en consideracion que los programas deben ser flexibles."(24)

Hasta lo aqui expuesto nos damos cuenta que para llevar a cabo una auditoria de estados financieros, ademas de la experiencia del auditor y en donde necesariamente se deben observar como minimo las normas de auditoria, este trabajo para su desarrollo debe ser planeado, planeacion que necesariamente debe llevarse a cabo por dos razones:

- a).- Porque se prohíbe emitir un dictamen o la opinion del auditor sin haber llevado el estudio y la evaluacion del control interno.
- b).- Porque del estudio y evaluacion del control interno van a derivar los programas de trabajo, los que se convierten en la base en que va quedar plasmado el trabajo a desarrollar, es decir, los procedimientos de auditoria que van a ser aplicados, su alcance y su oportunidad.

(24) Programa de Auditoria
Escuela ECASA.

CAPITULO IV

LA PLANEACION DE LA AUDITORIA APLICADA A TRAVES DE LOS PROGRAMAS DE TRABAJO

A continuación los puntos a desarrollar se refieren propiamente a la planeación del trabajo de auditoria, pero antes de entrar de lleno a este tema; para planear es necesario que en cualquier empresa se lleve a cabo el trabajo de auditoria en forma independiente, para conocer su control interno y por lo mismo los siguientes puntos se refieren al estudio de este tema.

4.1.- Cuestionario de investigación preliminar.-

"El primer paso a dar previo al inicio de un trabajo de auditoria, cualquiera que sea el tipo de esta, es el de allegarse de un conocimiento o identificación con toda la entidad que estara sujeta a auditoria, independientemente del area o funciones que vayan a ser revisados. Esta accion es indispensable para detectar el origen, planes, condiciones y objetivos de la entidad; así como, en específico, de una unidad de trabajo, area o rubros a examinar y el impacto de la actividad de estos en el entorno general de la entidad.

A efectos de cubrir esta fase, el auditor se auxiliara de cuestionarios específicos que le servirán de guía en el levantamiento de la información que requerirá para lograr esta identificación. A manera de orientación, y a reserva de que el auditor prepare sus propios cuestionarios acorde a sus necesidades, criterios y puntos de vistas profesionales, más adelante se vera un cuestionario de investigación preliminar que pretende auxiliar al auditor en la formulación del seguimiento de una adecuada secuencia de acción en esta investigación inicial"(APENDICE A) (25)

Tomando en cuenta lo anterior, se puede decir que el proposito del cuestionario es el de abarcar los aspectos y situaciones necesarias para conocer en forma general las operaciones, sistemas, volúmenes y sistemas de control interno en una forma muy general de una entidad.

Este conocimiento general de la entidad, nos permite presentar una carta-propuesta del trabajo a desarrollar que incluye la estimación de tiempo y honorarios.

El cuestionario debe ser contestado en forma clara, completa y específica, contando con la colaboración del contador, gerente así como del director general para algunas respuestas. El fin del cuestionario no es el de interrogar a los funcionarios, sino el de comprobar realmente, las contestaciones que nos proporciona.

4.2.- Carta arreglo.-

"En la vida diaria, en la practica, los posibles clientes se dirigen al auditor solicitando sus servicios profesionales, dialogo que debe precisar por parte del auditor, la necesidad de llevar a cabo una investigación preliminar, como ya se menciono anteriormente.

Como resultado de dicha investigación, después de haber analizado la información que deriva del cuestionario debidamente contestado, el auditor cuenta con los elementos necesarios para preparar la carta arreglo para detallar los servicios que se presentarán.

Dicha carta debe contener, de acuerdo a las circunstancias, los siguientes aspectos:

- a).- Derechos, obligaciones y responsabilidades principales para ambas partes acerca del trabajo a efectuar.
- b).- Clase de servicio(s), objetivos alcances del mismo.
- c).- Los informes que debe incluir como "producto terminado" del trabajo del auditor.
- d).- La responsabilidad de los administradores de la empresa acerca de la información a revisar.
- e).- La circunstancia de que los objetivos y procedimientos de auditoría para esta clase de revisiones, no están diseñados para descubrir irregularidades o malos manejos.
- f).- La necesidad de llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno contable por parte del auditor externo.
- g).- El compromiso por parte de los funcionarios de la empresa de proporcionar al auditor externo toda la información, documentación, acceso a los diferentes registros y la utilización del equipo de cómputo que el auditor llegue a requerir.
- h).- La necesidad de que el auditor externo pueda apoyarse y utilizar el trabajo del auditores internos o de quienes realicen funciones semejantes.
- i).- La información que deberá ser elaborada por los funcionarios de la empresa a efectos de disminuir el tiempo de la auditoría y por lo tanto los honorarios profesionales.
- j).- La necesidad, para el auditor externo, de obtener declaraciones escritas de los funcionarios de la empresa acerca de información a revisar.
- k).- Los compromisos acordados en cuanto a las fechas de entrega de la información por parte de los funcionarios de la empresa y de los informes por parte del auditor externo.
- l).- Honorarios propuestos y forma de pago. Habrá circunstancias particulares que deban precisarse y aclararse como en el caso de ciertos especialistas profesionales que deban participar en la auditoría, si el auditor de la empresa tenedora es también auditor de alguna subsidiaria, sucursal o división; si el trabajo se desarrollará apoyándose en socios o asociados de otras oficinas del territorio nacional, etc."(26)

Una vez aceptada dicha carta arreglo por parte del cliente se elaborará como lo muestra el APENDICE B.

4.2.1.- Servicios de auditoría a proporcionar.-

"Esta revisión se debe efectuar conforme a las normas y procedimientos de auditoría, incluyendo pruebas de los libros, registros y documentación de la contabilidad, así como cualesquiera otros procedimientos de auditoría que se considere necesario de acuerdo a las circunstancias. Para lograr esta auditoría bajo los lineamientos señalados, los funcionarios de la empresa no deberán limitar el alcance de los procedimientos..

Interesa hacer de su conocimiento, que la auditoría, no se lleva a cabo con el propósito de detectar irregularidades; sin embargo, se tendría siempre en mente esa posibilidad la cual se haría de su conocimiento, lo más pronto posible.

Cuando se haya concluido esta revisión, se estaría en posibilidad de emitir una opinión sobre los estados financieros de la empresa.

Como parte fundamental del trabajo y para determinar el alcance de los procedimientos de auditoría, se estudiará y evaluará la efectividad de la estructura del sistema del control interno contable. En base dicho estudio y evaluación se determina las pruebas necesarias, su alcance y oportunidad con el propósito de obtener una razonable seguridad en cuanto a la información que contienen los registros contables y otra documentación fuente, confiable y suficiente para ser utilizada para la preparación de la información financiera a dictaminar la cual además deberá estar correctamente presentada y revelada en estados financieros.

Respecto al trabajo que se esta proponiendo, es importante recordar que la administracion es la responsable de la informacion que contengan los estados financieros incluyendo su revelacion suficiente. Dicha responsabilidad incluye su debido registro y mantenimiento actualizado, los controles internos suficientes; la adecuada seleccion y aplicacion de politicas de contabilidad asi como la debida salvaguarda de los activos de la empresa.

Antes de concluir la auditoria se requerira de los funcionarios responsables de la administracion, una confirmacion escrita de las declaraciones que se hagan en el transcurso de la auditoria que se efectue.

4.2.2.- Informes de auditoria a presentar -

Como resultado de la auditoria, se presentara los siguientes informes:

informes:

- Dictamen de los estados financieros.
- Informe de sugerencias para mejorar los procedimientos de contabilidad, control interno y de caracter fiscal que se deriven de nuestras revisiones.
- Dictamen para fines fiscales de los estados financieros de la empresa por el ejercicio que terminara.

Este dictamen inclirira los requerimientos exigidos por las autoridades fiscales, incluyendo la preparacion de un disco magnetico flexible que incluya diversa informacion de caracter contable, financiero y fiscal.

En caso de que en el curso del trabajo, no se hubiera cumplido satisfactoriamente con sus obligaciones fiscales, dichas situaciones deberan ser corregidas antes de la presentacion del dictamen.

4.2.3.- Epoca de prestacion de los servicios profesionales de la auditoria preliminar de cierre.-

Es importante que en auditorias de estados financieros, se lleven a cabo visitas preliminares en el transcurso del año, ya que con ello se puede anticipar a los problemas que en su caso existan y de esta manera solucionarlos antes de la conclusion del ejercicio; ademas, el avance de lograr durante el año, permite concluir oportunamente con el trabajo encomendado.

Otra ventaja es la del contacto personal que debe haber durante el transcurso del año, entre los funcionarios y empleados de la empresa.

Con base a lo anterior, se hara el siguiente ejemplo para su mayor comprension.

VISITA	PROPOSITO
Primera	Avance preliminar y determinacion anticipada de problemas y sugerencias que en su caso existan.
Segunda	Avance profundo y seguimiento de observaciones y problemas detectados en la primera visita.
Tercera	Presencia de inventarios fisicos; trabajos de cierre, cortes, arcos y alguna circularizacion.
Cuarta	Revision final, trabajos de cierre y elaboracion de informes.

4.2.4.- Cooperacion deseada.-

El trabajo a desarrollar y el tiempo a emplear, dependera en forma significativa de la cooperacion que se tenga por parte del personal de la empresa, incluyendo la localizacion de comprobantes y la preparacion de algunos analisis y cedulas analiticas que se estimen no se justifiquen la inversion de tiempo.

En su oportunidad se fijaran la forma y plazos en que se proporcionarán los asuntos señalados en el párrafo anterior, así como otros datos e información necesarios para el desarrollo de la auditoría, con objeto de estar en condiciones de entregar los informes con la mayor oportunidad.

4.2.5.- Personal asignado para los servicios de auditoría.-

Los servicios de auditoría a proporcionar, serán desarrollados con todos los elementos que sean necesarios. En forma inicial, el personal profesional designado para su realización sería el siguiente:

Socio.
C.P.
Gerente
C.P.
Supervisor.
C.P.
Auditor encargado.
Ayudantes de auditor.

4.3.- Examen del Control interno.-

"De acuerdo con las normas de auditoría, relativas a la ejecución del trabajo, el auditor debe estudiar y evaluar el control interno de la empresa cuyos estados financieros va a dictaminar.

El estudio es el examen mismo, la investigación y análisis del control interno existente.

La evaluación es la conclusión a que se llega, el juicio que se forma en la mente del auditor al recibir los resultados del estudio del control interno.

El examen del control interno consta de dos fases:

- a).- La investigación.- Que es la información que se obtiene de los funcionarios y empleados para describirlo, graficarlo o resolviendo los cuestionarios.
- b).- El estudio real de la operación.- Aquí nos vamos a dar cuenta si la información que se obtuvo en la investigación corresponde a las actividades que en la práctica realiza la empresa a auditar.

La evaluación del control interno es la impresión se fija el auditor para conocer si el control interno es bueno o defectuoso, esto quiere decir, si le permite alcanzar los objetivos deseados.

La forma en que el contador público resuelve si el control interno es razonable o insuficiente, es un principio, por la comparación de estándares ideales del control interno contra el control interno vigente."(27)

Más adelante se verá un modelo de cuestionarios de control interno para su mejor comprensión (APENDICE D).

Después del examen del control interno y de la confianza que se va a depositar en él, independientemente de los programas propios del control interno, en base a ese examen se van a determinar los programas de auditoría.

4.4.- Programas de auditoría.-

De lo cual se puede ser la siguiente mención "El programa de auditoría es la relación escrita y ordenada de los procedimientos de auditoría, extensión y oportunidad de estos, a aplicar en el trabajo específico.

El programa de auditoría se formula en papeles en los que generalmente se anota los siguientes encabezados:

- a).- Procedimiento.- Para describirlo lo más clara y brevemente posible.
- b).- Extensión.- Que puede incluirse en la descripción del procedimiento.

- c).- Oportunidad.- Donde se aclara la época o fecha en que debe efectuarse el trabajo específico.
- d).- Auditor.- Donde se asigna el responsable de resolver el punto en particular.
- e).- Tiempo estimado.- Donde se anota el tiempo (en horas) que se espera tome la ejecución.
- f).- Tiempo real.- Para anotar el tiempo realmente empleado.
- g).- Variación.- Para anotar las desviaciones de los tiempos reales respecto de los estimados y hacer las explicaciones pertinentes.
- h).- Observación.- Para aclarar aspectos especiales con relación con el trabajo o cuenta a revisar.

El control de los tiempos del trabajo, según ítems (c, f y g) conviene para definir los costos probables del mismo, las áreas de mayor dificultad y como medidor de la eficiencia individual de quienes realizan el trabajo.

Los procedimientos se transcriben ordenadamente atendiendo usualmente, al orden que las cuentas muestran en los estados financieros, así, primero se anotan los procedimientos aplicables al examen de caja, luego a bancos, cuentas por cobrar, inventarios, hasta concluir con las cuentas de resultados y de orden.

4.4.1.- Elementos básicos de los programas de auditoría.-

Para la formulación del programa de auditoría y siempre que ello sea posible, se acostumbra utilizar los siguientes elementos básicos:

- a).- Boletines de la comisión de normas y procedimientos de auditoría del instituto mexicano de contadores públicos.
- b).- Papeles de trabajo de la auditoría anterior :
 - Expediente continuo de auditoría.
 - Dictamen y notas a los estados financieros
 - Cartas de observaciones.
 - Papeles de trabajo del trabajo mismo.
- c).- Estudio y evaluación del control interno.
- d).- Datos de la investigación de aspectos generales y particulares de la empresa.
- e).- Estados financieros y sus anexos, de la fecha de la revisión.
- f).- Análisis financiero.

El estudio de los elementos básicos anteriores, tiende a orientar la definición de los procedimientos, su alcance y su oportunidad. De esta suerte, por ejemplo, mediante el estudio de las notas a los estados financieros del año anterior podemos saber de la existencia de problemas específicos que requieren revisión y actualización; mediante el estudio del dictamen del año anterior podremos conocer de la existencia de alguna salvedad para orientar nuestro trabajo a la definición de su subsistencia o eliminación, etc.

4.4.2.- Análisis financieros.-

El análisis financiero es una cuestión básica en la planeación de la auditoría porque a través de él se puede llegar al conocimiento de aspectos importantes que se materializan en un índice o en una variación significativa, ya sea positiva o negativa y que en consecuencia amerita atención y estudio especial en la auditoría. Para dar una idea de lo anterior, por ejemplo cuando se estudia el índice de rotación de las cuentas por cobrar, si este hubiera disminuido sensiblemente en el ejercicio que vamos a someter a examen, ello puede ser síntoma de un problema de incobrabilidad, que habrá que vigilar muy bien para cuidar que se efectúen los castigos necesarios que ayuden a reflejar el valor real de las cuentas por cobrar al cierre del ejercicio.

Los índices o variaciones que con más frecuencia se analizan son:

- 1.- Aumentos o disminuciones en los diferentes renglones del balance general.
- 2.- Aumentos o disminuciones en los diferentes renglones del estado de resultados.
- 3.- Rotación de cuentas por cobrar.
- 4.- Rotación de inventarios.
- 5.- Importe y relación del capital del trabajo.
- 6.- Pasivo total a capital contable.

- 7.- Utilidad neta a capital pagado.
- 8.- Utilidad neta a ventas netas.
- 9.- Ventas netas a activo en operacion.
- 10.- Activos de operacion por empleado.
- 11.- Valor agregado por empleado.

Del resultado del analisis anterior, se obtienen ampliaciones al programa para profundizar en la explicacion que justifique las variaciones juzgadas importantes y su efecto en los estados financieros y el dictamen.

4.4.3.- Programa de auditoria estandar .- Existen dos clases de programas de auditoria : estandares o tipos, y especificos.

El programa estandar se formula aprovechando las características más generales de las cuentas, que se conservan iguales en las distintas empresas, lo que lo hace aplicable en términos generales en cualquier negocio, ampliando o reduciendolo frente al caso en particular donde se ha de aplicarse. También se elaboran programas estandares para comercios o industrias con características semejantes en las que las variaciones de los procedimientos de una u otra, son mínimas, por ejemplo: Programa estandar para instituciones de crédito, para la industria minera, etc.

Al final de este capítulo se incluye un modelo estandar de programa de auditoria (APENDICE E).

Conviene advertir en este punto que los programas estándar como los que se incluyen no son inflexibles ni deben limitar la iniciativa y el espíritu de investigación de los auditores. Por el contrario, es de suma importancia que los mismos, antes de principiar el trabajo, estudien el programa estandar y lo adecuen eliminando aquellos procedimientos que no sean aplicables en el caso de específico, o adicionando cualesquier procedimiento que se juzgue necesario en vistas de las circunstancias específicas de la cuenta a examinar. Debe igualmente determinarse y anotarse la extensión que debe darse a los procedimientos, y en su caso, la oportunidad con que deban aplicarse.

4.5.- Efecto en el programa de auditoria cuando es la primera auditoria o auditorias subsecuentes.-

En general los metodos de revision en primera auditoria y auditoria subsecuente diferencian sensiblemente en cuanto a su alcance, ya que tratandose de primera auditoria la investigación debe ser total; en la investigación de características generales y particularmente de la empresa, en el estudio y evaluación del control interno, y en el examen de algunas cifras históricas acumulativas de los estados financieros.

4.5.1.- Auditorias subsecuentes.-

En auditorias subsecuentes en cambio, las revisiones anteriores se reducen sensiblemente y así en el caso de las características generales y particulares de la empresa simplemente se hace un estudio de actualización; el estudio y evaluación del control interno se efectua en forma relativa, dando preferencia a los aspectos que hubieran sufrido modificaciones; y la revisión histórica de valores acumulados practicamente se elimina.

4.5.2.- Ventajas.-

Planear la auditoria es obligatorio para el contador publico porque es norma de auditoria, relativa a la ejecucion del trabajo, pero ademas, en el programa de auditoria la planeacion ofrece multiples ventajas que hacen de una necesidad definitiva:

- Permite visualizar el trabajo total y concluir sobre el tiempo probable de ejecucion y consecuentemente, la fecha de entrega de la opinion (dictamen).
- Al proporcionar un panorama total del trabajo facilita el estudio inmediato de los problemas más importantes.
- Muestra el trabajo realizado y por realizar.
- Evita duplicidad de labores.

- Evita titubeos ya que señala claramente la acción concreta a desarrollar.
- Permite distribuir el trabajo y coordinarlo.
- En general, da seguridad al mostrar por escrito lo que se ha de hacer y elimina las eventualidades de la memoria.

4.5.3.- 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 a efectuarse en una u otra época.

En la práctica cuando se va a desarrollar el trabajo de auditoría, se deben de cubrir cuando menos los siguientes cinco aspectos:-

1.- Concepto y contenido.- Para efectuar el examen de una cuenta para cualquiera resulta importante comprender sus movimientos y su contenido: de que se carga, de que se abona y que representa su saldo.

Bajo este rubro se trata de explicar ese aspecto.

2.- Principios de contabilidad.- La opinión del auditor se expresa sobre estados financieros elaborados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados en forma consistente, por ello es indispensable conocer cuáles principios de contabilidad afectan directamente o indirectamente el manejo de cada cuenta, para verificar que se haya respetado su aplicación y poder sostener esa afirmación básica del dictamen. En este subtítulo se hacen los comentarios relativos.

3.- Objetivos.- También es fundamental saber los objetivos que se persiguen en el examen de cada cuenta. La auditoría tiene como objetivo general determinar la corrección de las cifras que muestran los estados financieros y poder concluir lícitamente que este es objetivo particular en cada una de las cuentas, pero resulta conveniente que en cada caso se abunde en este sentido ya que el objetivo del examen de cada cuenta presenta aspectos particulares por las características que se distinguen a una de otra.

4.- Control interno.- Puesto que el examen del control interno es obligatorio por ser norma de auditoría, es necesario tener conocimiento de los aspectos más importantes que suponen la existencia de un buen control interno en relación con cada cuenta. En este subtítulo se mencionan los aspectos del control interno más importantes a vigilar en el área que se examina.

5.- Procedimientos.- Por último, se hace mención de los procedimientos de auditoría recomendables para cada cuenta atendiendo a sus características. Los procedimientos anotados no son limitativos, las circunstancias vigentes en cada caso determina el empleo de otros o la supresión de algunos mencionados."(28)

Como se puede dar una cuenta los programas de trabajo en los cuales está plasmado la planeación de la auditoría, deberán hacerse siempre cubriendo los tres últimos aspectos que aquí se han mencionado.

APENDICE A
"CUESTIONARIO DE INVESTIGACION
PRELIMINAR

Cuestionario de investigación preliminar

PREGUNTAS	NO. Aplic.	Si	No	Comentarios y Observaciones
<p>1. IDENTIFICACION DEL CLIENTE a.- Nombre. b.- Objeto social. c.- Domicilio de oficinas y planta. d.- Teléfono de oficina y planta. e.- Principales accionistas. f.- Principales funcionarios.</p> <p>2. CONTACTO a.- Quién solicito nuestra intervención ? b.- Quién fue el contacto para este cliente ?</p> <p>3. SERVICIO a.- Tipo de auditoria solicitada. b.- Existe alguna restricción al alcance de nuestra auditoria ? c.- Para qué desean la auditoria ? d.- A quien debe dirigirse el dictamen ? e.- Cuantos ejemplares necesita ? f.- Desea algún otro servicio profesional ?</p> <p>4. PERIODO Y PLAZO a.- Qué periodo debe cubrir la auditoria ? b.- En qué fecha debe entregarse el dictamen ? c.- Podemos iniciar nuestra revisión inmediatamente? d.- En caso contrario señale : cuando podríamos empezar ? Por qué causa ?</p> <p>5. APROBACION DE NUESTROS SERVICIOS a.- Quién debe aprobar la carta propuesta ? b.- Tiene esa persona poder para contratar a nombre de la empresa ? c.- A nombre de quién debemos formular los recibos de honorarios ?</p> <p>6. OTROS PROFESIONISTAS a.- Si la empresa tiene profesionistas independientes a su servicio; quiénes son ? b.- Qué tipo de servicio proporcionan ? c.- Por qué no efectuaron este servicio ? d.- Ha practicado auditoria de estados financieros algún otro auditor independiente ? En caso afirmativo. Quien ? Durante que periodo ?</p>				

Cuestionario de investigación preliminar

PREGUNTAS	NO. Aplic.	Si	No	Comentarios y Observaciones
<p>d.- Tiene relaciones con otras empresas filiales ?</p> <p>e.- Numero de empleados, numero de obreros.</p> <p>f.- Artículos que produce o adquiere para venta.</p> <p>Volumen de unidades producidas.</p> <p>g.- Indique el capital social, numero de acciones, valor nominal y tipo de acciones.</p> <p>h.- Detalle de créditos bancarios y de otro tipo, así como las garantías otorgadas y vencimientos de los mismos.</p> <p>i.- Investigue problemas importantes que haya tenido la empresa en el último año, tales como huelgas, embargos, falta de liquidez, baja de ventas, revisiones fiscales, etc.</p>				
<p>9. SITUACION FISCAL</p> <p>a.- Es causante del impuesto sobre la renta ? Tiene alguna exención o subsidio?</p> <p>b.- Declaración del ISR última presentada. Dictaminada ? Última dictaminada ?</p> <p>c.- Impuesto al valor agregado. Tiene ingresos gravados a distintas tasas ?</p> <p>d.- Impuesto sobre producción y servicios. Detalle los productos.</p> <p>e.- Otros impuestos. Detalle los impuestos federales, estatales o municipales.</p> <p>f.- Número de: R.F.C. I.M.S.S. INFONAVIT CAMARA</p> <p>g.- Señalar la fecha de presentación de las últimas declaraciones de impuestos. Declaración anual de sueldos. Declaración anual de retenciones. Declaración anual estadística. Pago provisionales ISR y 2% Seguro social. Otras.</p> <p>h.- Señalar fecha último pago de participación de utilidades.</p> <p>i.- Revisar el control sobre la acumulación de percepciones para calcular el impuesto sobre productos de trabajo.</p>				

Cuestionario de investigación preliminar

PREGUNTAS	NO. Aplic.	Si	No	Comentarios y Observaciones
<p>j.- Todo el personal está en el seguro social y tiene su R.F.C. ?</p> <p>k.- Han celebrado convenio de pago de impuestos con la SHCP ? Cuando ? Por qué ejercicio ? Sobre que impuestos ? Por qué cantidad ? Por qué motivo ?</p>				
<p>10. SISTEMA DE CONTABILIDAD</p>				
<p>a.- Indique a qué fecha se encuentran los siguientes libros: Diario general. Mayor. Actas. Acciones adquiridas. Registro de utilidades. Registro de moneda extranjera. Registro de operaciones con títulos de valor. Registro de aumentos y disminuciones de capital. Registro de accionistas.</p> <p>b.- Señale las siguientes fechas: Última conciliación bancaria. Último inventario físico. Auxiliares de contabilidad. Auxiliares de inventarios. Valuación de inventarios. Último inventario físico de activo fijo. Últimos estados financieros.</p> <p>c.- Se tiene catálogo de cuentas e instructivo para su manejo ?</p> <p>d.- Describa las pólizas que se utilizan y su forma de archivo y localización de las mismas ?</p> <p>e.- Describa brevemente el sistema de costos indicando: Se llevan, los costos por órdenes de producción, procesos, diferencias de inventarios, detallistas, etc ? Son históricos estimados, estándar ? Son absorbentes o directos? Está incorporado a la contabilidad ?</p> <p>f.- Se controlan las existencias de materia prima y productos terminados por medio de inventarios perpetuos ?</p> <p>g.- Se preparan estados financieros mensuales ? Se concilian los auxiliares contra la cuenta de mayor ? Se preparan relaciones analíticas ? Se maneja la contabilidad a través de computadora o en forma manual o mecanizada?</p>				

Cuestionario de investigación preliminar

PREGUNTAS	NO. Aplic.	Si	No	Comentarios y Observaciones
<p>Que otra operacion se maneja a traves de la computadora ? Señale.</p> <p>h.- Anote volumenes mensuales aproximados de:</p> <p>Cheques expedidos. Polizas de diario. Pólizas de ingresos. Facturas. Notas de credito y cargo. Notas de entradas al almacen. Facturas de proveedores. Pedidos de compras. Otros.</p> <p>i.- Indique numero aproximado de:</p> <p>Cuentas de clientes. Cuentas de proveedores. Cuenta de deudores. Cuenta de acreedores. Artículos de inventarios. Activos fijos. Cuentas de bancos.</p>				
<p>11. ORGANIZACION INTERNA</p> <p>a.- Describa brevemente, en forma gráfica, la organización interna de la empresa, señalando las funciones básicas.</p> <p>b.- Anote en las gráficas anteriores los funcionarios encargados de dichas funciones, indicando si hay parentesco entre ellos.</p> <p>c.- Se tienen definidos las funciones y responsabilidades del personal y se cuenta con gráficas manuales, instructivos, etc ?</p> <p>d.- Se tiene implantado algun sistema de autorización y procedimientos de registro que garantice un control razonable sobre los activos ?</p> <p>e.- Cuenta con auditores internos que revisen la observancia de los procedimientos y políticas ?</p> <p>f.- Señale como esta integrado el personal del area administrativa, detallando el organigrama de contabilidad.</p> <p>g.- describa un detalle de las labores que realiza el personal de contabilidad.</p>				
<p>12. SISTEMA DE INFORMACION</p> <p>a.- Señale la informacion que reciben los funcionarios de la empresa y su periodicidad:</p> <p>Balance y estado de resultados comparado con presupuestos. Integración de las principales cuentas .</p>				

Cuestionario de investigación preliminar

PREGUNTAS	NO. Aplic.	Si	No	Comentarios y Observaciones
<p>Estado de origen y aplicación de recursos. Flujo de efectivo. Ventas por líneas de productos comparado con presupuestos. Reporte de clientes por antigüedad de saldos. Informes de ventas por agentes o zonas. Informe de pasivos a corto plazo. Informe de faltantes de inventarios. Informe sobre variaciones en costos unitarios. Estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo. Informe de movimientos de bancos. Otro tipo de información.</p> <p>b.- Los informes se preparan oportunamente y están diseñados en forma adecuada y entendible ? c.- Hay alguien que revise los informes antes de turnarlos a los funcionarios ?</p> <p>13. SEÑALE A CONTINUACION, CUALQUIER PREGUNTA O PROCEDIMIENTO ADICIONAL QUE CONSIDERE NECESARIO, EN VISTA DE LAS CIRCUNSTANCIAS.</p> <p>Preparado por: Fecha: Revisado por: Fecha:</p> <p>COMENTARIOS</p> <p>Sobre la situación contable y administrativa. Problemas importantes observados. Sobre otros servicios profesionales que necesite la empresa. Con base en lo anterior formule estimaciones de tiempo para la auditoría."(29)</p>				

APENDICE B
"CARTA ARREGLO"
EJEMPLO

Fecha. _____

Señor. _____
Empres. _____

Presente.

Muy señor nuestro y amigo :

Nos referimos a nuestra propuesta de servicios profesionales de fecha _____ que comentamos con usted en días pasados.

Sobre el particular agradecemos la confianza que nos brindó al aceptarla, asegurando a usted que nuestros trabajos merecerán el mayor de nuestros esfuerzos y toda nuestra capacidad profesional.

Por lo que se refiere a los acuerdos finales a que llegamos, corresponden a los mismos términos contenidos en la propuesta citada de fecha _____, con los cambios siguientes:

- 1.- En lugar de preparar un informe de sugerencias para mejorar los procedimientos de contabilidad, control interno y de carácter fiscal que se deriven de nuestras revisiones, al concluir nuestra auditoría, elaboraremos dos informes: El primero al concluir nuestra segunda revisión preliminar y el segundo, al concluir la auditoría final, como estaba previsto.
- 2.- La segunda revisión preliminar se llevará a cabo durante el mes de Noviembre, en vez de Octubre próximo.
- 3.- Por lo que se refiere a nuestros honorarios profesionales, ascenderán a NS _____ en vez de NS _____, ya que contaremos con mayor ayuda por parte del personal administrativo de la empresa y particularmente de auditoría interna con lo cual reduciremos nuestro tiempo a emplear. En caso de que no sea posible reducir nuestra estimación de tiempo por causas desconocidas a esta fecha, someteremos a su consideración los tiempos incurridos y las razones correspondientes, por lo que presentariamos a su consideración nuestro complemento de honorarios.

Sin más por el momento, quedamos a sus órdenes para cualquier aclaración a la presente.

Atentamente
Despacho

C.P."(30)

ESTA TEST NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

APENDICE C
"CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO
(SECCION GENERAL)

En paginas siguientes se incluye un cuestionario de control interno (seccion general) que sirve de guia y orientacion al auditor para planear debidamente su trabajo.

Vale la pena recordar a quien utilice dicho cuestionario, que el estudio y evaluacion del control interno debe realizarse a fondo y obligatoriamente para cumplir con la norma de auditoria sobre la ejecucion del trabajo que exige:

El auditor debe efectuar un estudio y evaluacion adecuados del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en el y le permita determinar la naturaleza, extension y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoria.

Al mismo tiempo debe tenerse en mente que el citado estudio y evaluacion del control interno, debe realizarse por tres razones fundamentales:

- a.- Para cumplir con la norma comentada.
- b.- Para determinar el alcance, oportunidad y naturaleza de las pruebas de auditoria.
- c.- Para estar en condiciones de concertar con el cliente y de esta manera el auditor debe elaborar un informe acerca de las observaciones y recomendaciones, para mejorar la estructura del sistema de control interno y asuntos relacionados.

Es importante que el lector y quien utilice el cuestionario adjunto, lo actualice y adapte las características, tamaño y operación de la empresa por auditar, dicho cuestionario no incluye en su estructura una guia para llevar a cabo el estudio y evaluacion del control interno en base a ciclos de transacciones cuyo interesante e importante tema es materia de otra obra.

Por último, como fue mencionado anteriormente , debe recordarse que su principal enfoque está encaminado a la auditoria de empresas medianas y pequeñas aunque, por supuesto, mucho de su contenido es aplicable a compañías de cualquier tamaño.

**CUESTIONARIO PARA LLEVAR A CABO LA REVISION DEL CONTROL INTERNO Y
LOS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD (SECCION GENERAL)**

	N/A	SI	NO	COMPROBADO Y OBSERVACIONES
1.- Ha elaborado la empresa una grafica de su organizacion ?				
1.1.- Hemos obtenido un ejemplar ?				
1.2.- Se actualiza periodicamente ?				
2.- Las funciones y responsabilidades de los principales funcionarios estan definidas, por escrito y son del conocimiento del consejo administrativo o persona apropiada ?				
2.1.- Las funciones y responsabilidades del contador general y del ejecutivo responsable de la tesoreria, se encuentran separadas y definidas ?				
2.2.- Reporta adecuadamente y en forma directa el contador general ?				
2.3.- Existe auditor interno o departamento equivalente ?				
2.4.- Reporta oportuna y adecuadamente el auditor interno ?				
2.5.- Hemos obtenido un ejemplar de las funciones que desarrolla el auditor interno o departamento equivalente ?				

CUESTIONARIO PARA LLEVAR A CABO LA REVISION DEL CONTROL INTERNO Y LOS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD (SECCION GENERAL)

	N/A	SI	NO	COMPROBADO Y OBSERVACIONES
2.6.- Son suficientes y adecuados los programas de los auditores interno o departamento equivalente ?				
3.- El contador general tiene debidamente organizado y controlado al personal bajo sus órdenes ?				
3.1.- Tiene además, debidamente organizados y controlados los libros, registros y auxiliares de contabilidad ?				
4.- Se cuenta con un catálogo de cuentas debidamente actualizado y en uso ?				
5.- Se cuenta con manuales o instructivos de organización ?				
5.1.- Para contabilidad ?				
5.2.- Para el área administrativa completa?				
5.3.- Para otros departamentos o áreas ?				
6.- Se prepara suficiente información mensual para uso de los principales funcionarios y en particular para la dirección o gerencia general ?				
7.- Existe un sistema de información que arroje los datos necesarios en cuanto a periodicidad y suficiencia ?				
8.- Se agregan comentarios a la información que se produce?				
9.- Aprueba los asientos de contabilidad un ejecutivo apropiado?				
9.1.- Las pólizas de contabilidad tienen explicaciones completas, claras y se adjuntan los comprobantes, que les dieron origen				
9.2.- Las pólizas son pre-impresas en cuanto a los conceptos rutinarios y periódicos ?				
10.- Se tiene establecido un sistema de presupuestos, incluyendo el de efectivo ?				
11.- Es suficiente el sistema de presupuestos ?				
12.- Se comparan y explican las variaciones entre los presupuestos y las cifras reales ?				
13.- Hemos obtenido una relación de los nombres, puestos y firmas o iniciales de las personas que autorizan previa o posteriormente, erogaciones y comprobantes de las operaciones la empresa ?				
14.- Se tiene establecido que las personas que laboran en tesorería y contabilidad tomen vacaciones y que sus funciones y responsabilidades sean desarrollados por otros funcionarios y empleados en su ausencia ?				
15.- Existe alguna política con respecto a los seguros que deben existir, la cobertura y características de los mismos ?				
15.1.- Se revisan periódicamente por funcionario adecuado los montos, coberturas y características de los seguros que se tiene contratados ?				
16.- Existen bodegas, sucursales o depósitos fuera de las oficinas principales o planta de la empresa y en su caso, existe un adecuado control contable ?				

CUESTIONARIO PARA LLEVAR A CABO LA REVISIÓN DEL CONTROL INTERNO Y LOS PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD (SECCION GENERAL)

	N/A	SI	NO	COMPROBADO Y OBSERVACIONES
<p>17.- Se tiene establecido un calendario de erogaciones periodicas, por responsabilidades especificas, de tipo fiscal y pagos predeterminados por obligaciones conocidas sistemáticamente, tanto en lo que respecta a fechas como en montos y tipos de obligaciones?</p> <p>18.- Hemos investigado y tomado nota, en su caso, si los accionistas de mayor importancia o ejecutivos se encuentran relacionados en forma significativa con empresas que celebran operaciones con nuestro cliente ?</p> <p>19.- Se encuentran afianzado el personal que maneja efectivo y valores ?</p> <p>20.- Existen cambios de importancia con respecto al año anterior en cuanto a las lineas de productos que maneja la empresa, ampliaciones o reducciones problemas trascendentes, de marcado, por revisiones de impuestos a cargo de autoridades, etc.; ejecutivos claves, obligaciones adquiridas y proyectos ?</p> <p>21.- Hemos investigado, estudiado y evaluado la estructura del control interno, el ambiente de control al sistema contable y a los procedimientos de control ?</p> <p>22.- Hemos investigado si para producir la información contable, se cuenta con procesamiento electrónico de datos y en que consiste ?</p> <p>23.- Hemos evaluado y probado el sistema de PED, y las conclusiones se encuentran debidamente soportadas y documentadas ?</p> <p>24.- Hemos revisado el boletín 5080 de la CONPA que trata sobre los "efectos del procedimiento electrónico de datos (PED) en el examen de control interno" y lo hemos aplicado en lo confuncente ?</p> <p>25.- Hemos estudiado y puesto en practica, en lo aplicable, los conceptos que señala el boletín 5030 de la CONPA "metodología para el estudio y evaluación del control interno." ? "(31)</p>				

APENDICE D
 "CUESTIONARIO GENERAL DE AUDITORIA

1.- INTRODUCCION

Cuando el auditor externo ha concluido con su cliente los arreglos correspondientes acerca del trabajo a realizar y ha llevado a cabo el estudio y evaluacion del sistema de control interno, se encuentra en condiciones de preparar el programa de auditoria como parte de sus papeles de trabajo, para cada seccion, donde se deben de precisar las pruebas de auditoria que se aplicaran, los procedimientos que se van a utilizar, el alcance, extension y oportunidad de dichos procedimientos. Ademas, debera definir quien aplicara determinados procedimientos, en atencion a la experiencia y disponibilidad de las personas de su firma; en tal caso la supervision juega un papel definitivo.

Dichos programas de auditoria, a mi juicio, son indispensables para el buen logro de los objetivos del trabajo encomendado. Las principales ventajas de contar con un adecuado programa, son las siguientes:

- 1.- Ayudan a decidir las diferentes tareas, entre el personal que llevara a cabo la auditoria en una forma ordenada; definen cuando debe aplicarse los procedimientos de auditoria, como se deben realizar y su oportunidad.
- 2.- Sirven de recordatorio y guia permanentes con lo que evitan omisiones.
- 3.- Constituyen evidencia del trabajo realizado y del cumplimiento de las normas de auditoria, al concluirse debidamente los procedimientos que señalan.
- 4.- Con su ordenado y cabal cumplimiento se ahorra tiempo y se logra un trabajo mas eficiente.
- 5.- Al revisar el cumplimiento de cada fase del programa, se observa con claridad el avance de la auditoria en cada seccion.
- 6.- Facilitan la planeacion, ejecucion, supervision y conclusion de la auditoria.
- 7.- Sirve de base para la mejor planeacion y elaboracion del programa de la auditoria del año siguiente.
- 8.- Proporciona una buena oportunidad de contar con la experiencia del personal mas capacitado, incluyendo la del socio, en la planeacion del trabajo, y en la definicion de los alcances de la auditoria.

Es recomendable que cada firma cuente con programas generales de todas las areas de la auditoria, que debe adaptar a cada trabajo y cada año, actualizando los procedimientos, su alcance y oportunidad, en base a las circunstancias que se presenten.

Los programas de tipo general, constituyen guias de procedimientos y cubren la mayoria de los que deben aplicarse en muchos casos; sin embargo advierto la necesidad de adaptarlos, como fue mencionado, en atencion a diferentes giros, tamanos, volumenes, objetivos particulares, controles, etc.

Por último, es importante recordar que el programa de auditoria, sirve de enlace entre la evaluacion del sistema de control interno y procedimientos de contabilidad del cliente y de los procedimientos de auditoria que contenga el programa; por otra parte debe tenerse presente que, como en el caso de la planeacion de una auditoria, los procedimientos que contenga un programa que se prepara anticipadamente, podran cambiar y habra que hacer las modificaciones del caso conforme avance la auditoria en funcion a las condiciones que vayan existiendo; por tanto la planeacion y la ejecucion de una auditoria son tareas dinamicas.

Los comentarios anteriores a esta "introduccion" son un breve resumen y no pretenden explicar en forma amplia la teoria y diversas consideraciones alrededor del tema.

CLIENTE _____
 AUDITORIA AL _____

NOTA: ESTE PROGRAMA DEBE ESTAR COMPLETO ANTES DE QUE SE PUEDA CONSIDERAR TERMINADA LA AUDITORIA. ES PARTE INTEGRANTE DE LOS PAPELES DE TRABAJO Y DEBEMOS CONTESTAR TODOS LOS PUNTOS A CONCIENCIA, CONFORME SE DESARROLLE CADA SECCION DE LA AUDITORIA.

2.- TRABAJO PRELIMINAR.

1.- Revise el trabajo hecho por el departamento de auditoria interna, del cliente o equivalente, examinando sus programas, informes y papeles de trabajo. Prepare un memorandun sobre esta revision, despues de conocer sus funciones, la calidad y competencia de su personal y la clase de revisiones que realiza. (Esta revision debe servir para tomar en cuenta el trabajo de los auditores internos en nuestro trabajo y por lo tanto nos ayudara a definir el alcance, naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoria que fijemos; asi mismo debemos sugerir, en su caso, si proceden modificaciones al programa de auditoria interna de la compania).

Los procedimientos de auditoria deben incluir la investigacion y comprobacion de los siguientes aspectos:

- a).- Ubicacion del departamento dentro del organigrama de la empresa; organizacion particular en cuanto a un numero de personas que lo integran, funciones y responsabilidades de cada una.
- b).- Si existe real independencia, dentro del propio organigrama y se reporta al mas alto nivel.
- c).- Si cuenta con el total apoyo tanto de la direccion general como del consejo de administracion.
- d).- Experiencia, escolaridad y tiempo en el trabajo presente; conocimientos teoricos y practicos de auditoria.
- e).- Politicas de seleccion, contratacion, evaluacion y promocion del personal.
- f).- Cursos de entrenamiento y platicas de actualizacion, clases de trabajo asignados y supervision efectiva.
- g).- Tecnicas y procedimientos utilizados en los programas; clases de revisiones efectuadas; alcance, oportunidad y naturaleza de las auditorias realizadas.
- h).- Calidad de los informes elaborados; oportunidad y entrega; seguimiento de las observaciones, sugerencias y conclusiones; aplicacion efectiva de las recomendaciones efectuadas.
- i).- Si cuenta con suficiente respaldo sus papeles de trabajo, incluyendo el cumplimiento de las normas de auditoria aplicables.
- j).- evaluar los resultados obtenidos con sus revisiones.

2.- Con base en el control interno, experiencia de nuestras auditorias anteriores, cambios en operaciones y trabajo con los auditores internos, hacer las modificaciones pertinentes con el debido detalle a nuestro programa de auditoria. Estos cambios deben hacerse considerado en detalle, lo siguientes:

- a).- Si efectivamente el sistema de control interno ha mejorado, disminuir el alcance de nuestras pruebas seleccionadas el año anterior; de lo contrario, habra que aumentarlo.
- b).- Despues de revisar nuestros papeles de trabajo del año anterior delimitar en que areas y que clase de pruebas se pueden modificar.
- c).- Revise nuestra guia sobre "simplificacion de trabajo" y considere lo que corresponda a cada parte de esta auditoria.
- d).- Considere en que areas, clases de analisis, papeles de trabajo y cedula PPC podemos apoyarnos en el trabajo y personal de auditoria interna. Asimismo considere que si el trabajo de auditoria interna es suficiente y confiable debemos disminuir nuestro alcance.

3.- Revise y autorice el programa antes de empezar el trabajo.

4.- Considere en cada seccion del programa de auditoria todos los puntos del cuestionario para llevar a cabo la revision del control interno y los procedimientos de contabilidad y por tanto, fije los alcances adecuados y la oportunidad de nuestras pruebas selectivas. Recuerde que el programa debe senalar los pasos adicionales o pruebas mas extensas que deban adoptarse para cubrir las deficiencias encontradas. Al mismo tiempo reduzca la extension de nuestras pruebas, donde el control interno sea adecuado.

5.- Prepare un estimado de tiempo detallado y comentalo con el socio responsable. Lleve diariamente el control de tiempo durante la auditoria y comparelo con el estimado original.

6.- Prepare un memorandun explicando las causas de las diferencias entre el tiempo estimado y el real.

7.- Complete todos los pasos del programa e indique en los mismos que se completaron.

8.- Obtenga del socio las explicaciones precisas acerca de la auditoría a efectuar (Objetivos particulares, problemas específicos, fechas, informes, etc.).

9.- Obtenga la información sobre las políticas establecidas por la casa matriz para las sucursales, bodegas o equivalentes, incluyendo autorizaciones requeridas, políticas contables, políticas de crédito, préstamos, cobertura de seguros; manejo de efectivo, etc.

10.- Verifique que lo señalado en el punto 9 se siga debidamente.

11.- Arregle con el cliente que cierre a tiempo para cumplir con la entrega del dictamen e informes; al mismo tiempo proporcione al cliente muestra relación de información que requerimos de él y todas las cédulas PPC posibles.

12.- Si se va a emitir el informe fiscal, obtenga toda la información necesaria para su preparación, compruebe la obligatoriedad de acuerdo a lo que señale el código fiscal de la federación.

13.- Revise críticamente los papeles de trabajo de la auditoría del año anterior, con el propósito de:

a).- Mejorar su forma, arreglo y contenido, tomando nota de aquellos procedimientos, papeles o pasos no desarrollados plenamente.

b).- Eliminar papeles de trabajo que se juzguen innecesarios.

c).- Definir alcances excesivos.

d).- Determinar cédulas y análisis adicionales que puedan ser preparados por el cliente (PPC).

e).- Precisar los procedimientos de auditoría, determinando los problemas tenidos tanto nuestro cliente como nosotros mismos, en el desarrollo de la auditoría del año anterior.

14.- Prepare cédulas numéricas y hojas de trabajo B/G-1, B/G-2, P/G y C/S/E; haga los arreglos necesarios para que el cliente prepare cédulas y análisis dándole indicaciones adecuadas, precisas y oportunas. (Si no es posible, exponga por qué en el memorándum).

15.- Con el objeto de tomar nota de cualquier cambio o desarrollo de importancia en la posición financiera, en las operaciones, en los objetivos del cliente, etc., basado en una revisión de los últimos informes preparados por la compañía, en comentarios con los funcionarios y en ciertos análisis de variaciones en cuentas, prepare un memorándum general de variaciones y cambios en políticas contables, administrativa y de control interno. Este memorándum debe incluir, por lo menos:

a).- Resumen comparativo del balance general, estados de resultados y estados de cambios en la situación financiera.

b).- El efecto de cambios en la situación económica de los negocios y del cliente en particular, efectos importantes de la inflación, cambios en productos, cambios en clientes importantes, cambios en métodos de producción, adquisición de activos fijos importantes, nuevos contratos de trabajo, préstamos obtenidos o pago de préstamos, cambios en métodos de valuación, efectos fiscales por modificaciones a las leyes, revisiones de autoridades, etc.

c).- Cambios en niveles de sueldos o número de empleados.

d).- Cambios en precios de venta o compra de materiales.

e).- Cambios en políticas contables.

f).- Adopción del boletín B-10 sobre reexpresión de los estados financieros, controles sobre este aspecto, problemas, etc.

g).- Explicación de variaciones en función de lo anterior.

16.- Analice y obtenga copias de los contratos de:

Mutuo.

Comodato.

Distribución.

Maripilas.

Arrendamiento.

Prestamos.
 Publicidad.
 Contrato colectivo.
 Servicios técnicos.
 Regalias.
 Otros.

Prepare resúmenes de estos contratos para la sección correspondiente de nuestros papeles de trabajo y asegúrese que los efectos de dichos contratos se encuentran debidamente registrados en las cuentas correspondientes y reflejados en los estados financieros..

17.- Liste todas las deficiencias encontradas en la revisión del control interno y en el desarrollo de todo nuestro trabajo, para ser comentadas con el cliente e incluidas en el informe de sugerencias.

18.- Investigue el estado actual de las sugerencias que efectuamos en la auditoría anterior:
 a) funcionando, b) En proceso de implantación, c) En estudio, d) No consideradas, e) Otros.

19.- Conente con el cliente todos los puntos de sugerencias, en forma de borrador, antes de la emisión de nuestro informe.

20.- Considere aquellos asuntos que deban informarse por escrito de aquellos que deban informarse verbalmente en atención a las características y situaciones particulares del trabajo. En todos los casos informar:

- a) Pagos sin soporte.
- B) Deficiencias en el control interno.
- C) Deficiencias en personal de contabilidad.
- D) Deficiencias en el cumplimiento de las obligaciones fiscales de nuestro cliente.
- E) Deficiencias de recurrales en la atención a políticas establecidas por la casa matriz.
- F) Aspectos contemplados en el boletín 3050 "estudio y evaluación del control interno-situaciones a informar":
 - I.- Deficiencias en el diseño de la estructura del control interno.
 - II. Deficiencias en la operación de la estructura del control interno.
 - III. Otros.

En todo caso deben observarse las situaciones y comentarios del citado boletín y del apéndice II del mismo.

21.- Considere los lineamientos que establece el boletín 3070 de la CONPA, que trata sobre "la responsabilidad del auditor en el descubrimiento de errores e irregularidades".

22.- Actualice el archivo permanente, dejando únicamente la información y documentos vigentes; la información reciente que no sea vigente, debe conservarse en "archivo muerto".

23.- Determine la necesidad de revisar y evaluar en forma especial y a fondo los efectos del PED en el entorno de la empresa; en su caso, debe apoyarse en personal profesional especializado. Siga los lineamientos establecidos en el boletín 5080 de la CONPA.

24.- Si la auditoría del año anterior fue realizada por otra firma de contadores públicos, conente con el socio la conveniencia de contar con algunos papeles e información que tengan; en su caso el socio a cargo debe establecer el contacto respectivo y obtener la información y documentación procedente.

3. TRABAJO FINAL.

1. Concluya todos los pasos de los programas correspondientes a todas las secciones de la auditoría y señale en los mismos que se completaron.

2. Prepare un resumen final de tiempo invertido en la auditoría.

4. Prepare un memorándum explicando las causas entre la diferencia del tiempo estimado y el real.
1. Señale en cada sección de los papeles de trabajo de auditoría las conclusiones correspondientes que respondan a los objetivos.
5. Indique claramente la fuente de información en cada cédula.
6. Señale claramente las marcas usadas en los papeles de trabajo.
7. Complete el memorándum general de variaciones preparado en el trabajo preliminar, por cambios habidos entre la preliminar y la real.
8. Obtenga copias de las actas por juntas del consejo de administración, asambleas de accionistas y comités de dirección : a) Comparelas contra los libros de actas autorizados. B) Referencie los asuntos tratados con nuestros papeles de trabajo. C) Revise cuidadosamente todas las actas y asegúrese de su efecto en los estados financieros.
9. Obtenga copia de las modificaciones a la escritura constitutiva.
10. Obtenga la carta de actas del secretario del consejo, que cubra la relación de juntas celebradas hasta la fecha de emisión de nuestro dictamen.
11. Obtenga copia de los contratos firmados desde la revisión preliminar y compare con las originales.
12. Revise cuidadosamente todos los contratos.
13. Solicita a la compañía, cartas de los abogados de nuestro cliente que cubran todos los aspectos que pudieran conocer hasta la fecha de nuestro último día de auditoría. Deberán enviarse con suficiente anticipación para que cualquier tardanza en su respuesta no vaya a causar un retardo en nuestros informes y solicite información acerca de problemas legales y de cualquier naturaleza que sean de su conocimiento en relación con la empresa.
14. Aclare y referencie todos los puntos de las cartas de abogados contra nuestros papeles de trabajo, determinando la necesidad de crear reservas o incluir notas a los estados financieros y en su caso, salvedades.
15. Obtenga la carta de gerencia fechada el último día de nuestra auditoría. La fecha de esta carta debe coincidir con la fecha de emisión de nuestro dictamen.
16. Prepare una relación de todos los asientos de ajuste por todas las diferencias encontradas.
17. Prepare cédula de ajustes no registrados y concluya sobre su efecto.
18. Comente todos los ajustes y reclasificaciones (registrados o no) con el personal apropiado de nuestro cliente. Indique que el nombre del funcionario con quien se comentaron.
19. Anote, en forma completa, todos los ajustes y reclasificaciones aprobados, en las cédulas sumarias.
20. Anote, claramente, los ajustes y reclasificaciones no aceptados por funcionarios de nuestro cliente.
21. Desahogue todos los puntos de la auditoría que hubieren quedado pendientes, tanto por asuntos no aclarados o concluidos durante el transcurso de la revisión como por puntos pendientes derivados de la revisión del trabajo.

22. Obtenga la balanza de comprobación firmada por el personal relacionado con la administración y particularmente con la contabilidad (normalmente debe estar firmada por el director o gerente general, el contralor y el contador de nuestro cliente).

23. Verifique la balanza de comprobación final contra nuestros papeles de trabajo, estados financieros y contra el libro mayor.

24. Asegúrese que todos los ajustes que afecten al ejercicio auditado contengan con claridad la explicación de que son "ajustes retroactivos" al ejercicio anterior en caso de que estuviere cerrado el libro mayor cuando propusimos los ajustes correspondientes. En todo caso asegúrese de que dichos ajustes no vayan a duplicarse y que sean efectivos a la fecha de auditoría.

25. Asegúrese que los estados financieros finales de la empresa, sobre los que estamos opinando, coincidan con las cifras de la balanza final de comprobación que incluye los ajustes propuestos por nosotros y aceptado por nuestro cliente.

26. Anote todas las deficiencias encontradas en el desarrollo de nuestro trabajo y coméntelas con el personal apropiado del cliente. Incluya estas deficiencias en el informe de sugerencias.

27. Comente con el personal apropiado de nuestro cliente el borrador de nuestro informe de sugerencias.

28. Comente con el personal apropiado de nuestro cliente:

- a) Pagos sin soporte.
- b) Deficiencias de control interno.
- c) Deficiencias del personal de contabilidad.
- e) Deficiencias de las sucursales por no seguir las políticas establecidas por la casa matriz.
- f) Aspectos contemplados en el boletín 3050 "estudio y evaluación del control interno -situaciones a mejorar-" (ver punto 20.f. de "trabajo preliminar").

Considere, sobre los asuntos citados, aquéllos que deban informarse por escrito y lo que solamente en forma verbal, en atención a las características y situaciones particulares del trabajo.

29. Asegúrese de que todas las partes correspondientes a la sección "G" de nuestro trabajo, según los índices respectivos se encuentran completos.

30. Actualice el A.P. de acuerdo a lo señalado en el punto 22 de "trabajo preliminar".

31. Concluya la revisión y evaluación de los efectos del PED en el entorno de la empresa; en su caso debe apoyarse en personal profesional especializado; siga los lineamientos establecidos por el boletín 5080 de la CONPA.

32. Prepare el borrador de los informes convenidos con nuestro cliente:

- a) Dictamen de estados financieros.
 - Borrador elaborado.
 - Cotejo realizado.
 - Comentado con el cliente.
 - Entregado al cliente.
- b) Dictamen de estados financieros para fines fiscales.
 - Borrador elaborado.
 - Disco magnetico flexible elaborado.
 - Cotejo realizado.
 - Comentado con el cliente.
 - Comunicaciones preparadas.
 - Comunicaciones entregadas a la AGAFF.

- Comunicaciones entregadas a la AGAFF.
 - Disco magnetico flexible entregado a la AGAFF.
 - Disco magnetico flexible entregado a nuestro cliente.
- c) Informe de sugerencias al control interno.
- Borrador elaborado.
 - Cotejo realizado.
 - Comenado con el cliente.
 - Entregado al cliente.
- d) Otros (indicarlos).
- Borrador elaborado.
 - Cotejo realizado.
 - Comenado con el cliente.
 - Entregado al cliente.

33. Asegúrese que todas las cifras, conceptos, referencias, afirmaciones, y en su caso, el contenido de los informes a entregar a nuestro cliente y a la AGAFF en su caso, estan debidamente respaldados y apoyados en nuestros papeles de trabajo.

34. Asegúrese que toda la informacion necesaria se tiene, para fines del dictamen del IMSS. Concluya la informacion que se tenia en la auditoria preliminar."⁽³²⁾

CONCLUSION

CONCLUSION

Mediante el desarrollo del trabajo expuesto y en base a los objetivos establecidos en el mismo, se puede considerar que una planeación efectiva y oportuna es esencial para la realización de la auditoría, y se puede llegar a concluir sobre el mismo, lo siguiente:

- 1.- Necesariamente todo trabajo para desarrollarse debe ser planeado y la auditoría no es la excepción.
- 2.- La planeación adecuada de la auditoría permite realizar los trabajos en el tiempo asignado, determinando el personal más adecuado para la realización del mismo.
- 3.- Al cumplir el trabajo en el tiempo requerido, la empresa auditada o el cliente estará en condiciones de tomar decisiones oportunas y adecuadas permitiéndole también cumplir adecuadamente con sus obligaciones legales.
- 4.- Todo plan que se determine debe ser flexible, que permita adecuar situaciones no previstas en el desarrollo del trabajo de auditoría.

BIBLIOGRAFIA

- Normas y Procedimientos de Auditoria. Tomo I
Edit.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Boletín A
Edic.- 1992
- Revista del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Edit.- Federación de Colegios de Profesionistas. Edic.- Marzo de 1995
- Estancos y sus Reglamentos.
Edit.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Federación de Colegios de Profesionistas. Edic.- Agosto de 1989
- Elementos de Auditoria.
Mendivil Escalante. Edit.- ECASA Edic.- Junio de 1990
- Contabilidad.
Horngren & Harrison. Edit.- Prentice Hall Edic.- Julio de 1992
- Sinopsis de Auditoria Administrativa.
Joaquín Rodríguez Valencia. Edit.- Trillas Edic.- 18 de Septiembre de 1981
- Conoce las Auditorias.
Santillana González. Edit.- ECASA Edic.- Mayo de 1991
- Administración de Empresas.
Agustín Reyes Ponce. Edit.- LIMUSA N. Edic.- 16 de Septiembre de 1989
1ra. Parte.
- Administración.(Una Perspectiva Global)
Harold Koontz/Heinz Weirich. Edit.- Mc. Graw Hill Edic.- Enero de 1994
- Programa de Auditoria.
Sánchez Alarcón. Edit.- ECASA Edic.- Octubre de 1991
- Temas Prácticos de Auditoria (Sección General)
Jaime del Valle Noriega. Edit.- DOFISCAL E. Edic.- Febrero de 1994
- Tesis: Importancia de la Planeacion de la Auditoria.
C.P. Fernando Jiménez Vazquez. Edic.- 1985
- Principios Básicos de Auditoria.
Arthur W. Holmes. Edit.- CECSA Edic.- 1979