

45



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO**

---

---

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
CUAUTITLAN**

**ASPECTOS IMPORTANTES A CONSIDERAR EN  
LA PLANEACION DE LA AUDITORIA**

**T E S I S**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:**

**LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A :**

**JOSE LUIS DAVILA BECERRIL**

**ASESOR: L.C. Ma. DE LA LUZ RAMOS ESPINOSA**

**CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEX.**

**2001**

293529



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.



FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN  
 UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR  
 DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS

C. N. A. M.  
 FACULTAD DE ESTUDIOS  
 SUPERIORES CUAUTITLAN  
 DEPARTAMENTO DE  
 EXAMENES PROFESIONALES

ESTADO LIBRE Y SOBERANO DE  
 QUERÉTARO DE ARAGÓN

DR. JUAN ANTONIO MONTARAZ CRESPO  
 DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLAN  
 PRESENTE

ATN: Q. Ma. del Carmen García Mijares  
 Jefe del Departamento de Exámenes  
 Profesionales de la FES Cuautitlán

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

"Aspectos importantes que así en la planeación de la auditoría"

que presenta el pasante: José Luis Grijalva Becerra  
 con número de cuenta: 7954113-4 para obtener el título de  
 Licenciado en Contaduría

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO

ATENTAMENTE  
 "POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Méx. a 11 de Noviembre de 2000

- PRESIDENTE C.P. Gustavo Antonio Navarro
- VOCAL D.C. María de la Cruz Ramírez
- SECRETARIO D.C. Alejandro López Zavala
- PRIMER SUPLENTE D.C. Ofelia María Cisneros
- SEGUNDO SUPLENTE D.C. Ricardo Jiménez Martínez

## **GRACIAS:**

A DIOS, por la vida.

A mis padres, por el sacrificio que significó darme todo

A Laura, por su amor, comprensión y apoyo incondicional

A Viridiana, Juan Pablo y Rodrigo, por ser las bujías que me impulsan a seguir superándome

A mis hermanos, por su comprensión y apoyo

A María de la Luz, por la motivación y empuje que me transmitió para la culminación de este trabajo, gracias amiga.

A mi facultad, FES-Cuautitlán, por todo lo que me ha dado

A mis Profesores y Compañeros, por todo cuanto me enseñaron.

## INDICE

OBJETIVOS

HIPOTESIS

INTRODUCCIÓN 1

CAPITULO 1. - IMPORTANCIA DE LA PLANEACION 3

CAPITULO 2. - GENERALIDADES DE LA PLANEACION

- 2.1 La auditoría en un mundo cambiante 8
- 2.2 Una vista multidimensional de los Estados Financieros 14
- 2.3 Efectos que tiene como control, el proceso contable 16
- 2.4 Variabilidad en la aplicación de los procedimientos de auditoría 18
- 2.5 Una actitud y enfoque científicos para auditar 21

CAPITULO 3. - INFORMACION GENERAL DE LA PLANEACION

- 3.1 Consideraciones generales sobre el enfoque 25
- 3.2 Nivel de control interno 26
- 3.3 Subjetividad inherente 27
- 3.4 Integridad de la gerencia 28
- 3.5 Ponderación de significación 30
  - 3.5.1 Significación de las secciones de los Estados Financieros 30
  - 3.5.2 Significación de las ubicaciones del cliente 32
  - 3.5.3 Significación de las transacciones y saldos específicos 34
- 3.6 Selección del enfoque de auditoría 37
- 3.7 Rotación del énfasis de auditoría 40
  - 3.7.1 Importancia del control interno en los planes de rotación 42
  - 3.7.2 Riesgo de auditoría en los planes de rotación 43
  - 3.7.3 Examen del año inicial 44
  - 3.7.4 Rotación de ubicaciones 46
  - 3.7.5 Selección de ítems para énfasis 47
  - 3.7.6 Documentación del plan de rotación 48
- 3.8 Correlación entre pruebas importantes y de cumplimiento 49
- 3.9 Alcance mínimo de los procedimientos 55
- 3.10 Periodicidad de pruebas 56
- 3.11 Revisión del control interno 57
- 3.12 Cambios del alcance a medida que progresa la auditoría 57

## CAPITULO 4. – ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

4.1 Control contable y control administrativo	61
4.2 Fases del estudio del control interno	65
4.2.1 Revisión del sistema	67
4.2.2 El proceso de revisión	68
4.2.3 Sistemas de transacción	71
4.2.4 Eficiencias y deficiencias	72
4.2.5 Uso de cursogramas	73
4.3 Pruebas de cumplimiento	
4.3.1 Supresión de la prueba de cumplimiento	74
4.3.2 Confianza en los controles clave	76
4.3.3 Aplicación del concepto de control clave	78
4.3.4 Ejemplos sobre la confianza	80
4.4 Evaluación del sistema de control interno	82
4.4.1 Ejemplo sobre el proceso de evaluación	84
4.5 Auditores internos	85
4.5.1 Evaluación de la función de auditoría interna	86
4.5.2 Confianza en los auditores internos	89
4.5.3 Asistencia directa proporcionada por la auditoría interna	91

## CAPITULO 5. – PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

5.1 Pruebas de auditoría y otras aplicaciones del muestreo	95
5.1.1 Tipos de pruebas de auditoría	97
5.2 Efecto de la revisión limitada	105
CONCLUSIONES	107
BIBLIOGRAFÍA	108

## OBJETIVOS

**Despertar inquietud en los estudiantes y practicantes de la profesión, acerca de la necesidad e importancia que tiene la planeación en nuestra vida diaria.**

**Proponer diversas opiniones de profesionales de la carrera que ayudarán a complementar nuestra visión acerca de la primera y más importante fase de cualquier trabajo: LA PLANEACION.**

**Determinar la importancia de una adecuada planeación como medio para lograr abatir costos y obtener el máximo beneficio tanto para el auditor como para sus clientes.**

## HIPOTESIS

Cuando una persona dedica tiempo a planear sus actividades, desde un punto de vista global, esto es, atendiendo todas las implicaciones que sus actos y/o actividades, puede estar seguro de que el tiempo que invirtió, lo recuperará con creces en el desarrollo de sus actividades. Si estas actividades están dadas en el plano profesional del Contador Público, el resultado de una adecuada planeación se verá reflejado en varios renglones: Imagen y prestigio profesional al realizar un trabajo de calidad; ahorro de tiempo y esfuerzo en la realización del trabajo; ahorro de gastos innecesarios para sus clientes; optimización de procesos, esto es, el inicio de un proceso de relaciones duraderas bajo el principio "ganar-ganar".



## INTRODUCCIÓN

El motivo que me impulso a efectuar este trabajo es que durante mi vida profesional he observado la importancia que tiene LA PLANEACION en todas las actividades de la vida personal y profesional.

El objetivo de este trabajo es enfatizar la importancia que tiene la planeación del trabajo de auditoria de estados financieros y al mismo tiempo el estudio y evaluación del control interno, dado que es la base sobre la que se sustenta el alcance y oportunidad de las técnicas y procedimientos de auditoria que debe aplicar el contador público para estar en posibilidades de cumplir con su objetivo que es el emitir su opinión acerca de los estados financieros de la Compañía.

Por otra parte, una adecuada planeación se verá reflejada en un ahorro importante de costos para el cliente, menor tiempo destinado a la preparación de papeles, mejor utilización del tiempo para discutir puntos que coadyuven a la mejoría de la operación de la Compañía, en fin, una relación "ganar-ganar" para todos.

En el Capítulo 1, veré la importancia de la planeación en el proceso integral de una auditoría a los estados financieros de la empresa; puntos importantes a considerar así como la obtención de un conocimiento general del negocio que debe obtenerse antes de empezar cualquier trabajo.

En el capítulo 2, veré una nueva dimensión que ha adquirido la función de la auditoría en un mundo cambiante, globalizado, que hace necesario cambiar los enfoques tradicionalistas del auditor y lo fuerza a tomar nuevas actitudes, nuevas visiones, nuevas estrategias.

En el capítulo 3, entraré de lleno respecto a la información que debe tener presente el contador público para llevar a cabo una adecuada planeación para obtener un trabajo de auditoría de calidad.

En el capítulo 4, revisaré lo que significa el "control interno" y por qué es considerado su estudio como piedra angular para llevar a cabo una adecuada planeación de la auditoría.

Por último, en el capítulo 5 abordaré los procedimientos de auditoría, desde un punto de vista práctico, esto es, sin soslayar lo teórico, un enfoque sencillo y práctico nos ayuda a entender de una manera complementaria lo establecido en forma teórica.

## CAPITULO 1

### 1.1. - IMPORTANCIA DE LA PLANEACION

La auditoria no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, una vez llevados acabo, son de carácter indudable. La auditoria requiere de un juicio profesional, sólido y maduro para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos.

El trabajo profesional de auditoria, tiene una finalidad y unos objetivos definidos que se desprenden de su propia naturaleza. El auditor es llamado técnico independiente y de confianza para opinar sobre los estados financieros formulados por la empresa, a efecto de que su opinión sea una garantía de credibilidad respecto a esos estados financieros, por las personas que van a usarlos como base para sus decisiones. En esa virtud, el trabajo de auditoria tiene una finalidad y un objetivo que no dependen ni de la voluntad personal del auditor ni de la voluntad personal del cliente, sino que se desprenden de la misma naturaleza de la actividad profesional de la auditoria. Esta característica obliga también a que el trabajo profesional de auditoria se realice dentro de determinadas normas de auditoria.

Por consiguiente, la existencia de las normas de auditoria y la naturaleza de ellas reconoce como fuente los siguientes hechos:

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

Según el boletín A de las "Normas de Auditoria" 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.

Por consiguiente las normas de auditoria se clasifican en:

- a) Normas personales
- b) Normas de ejecución del trabajo
- c) Normas de Información

En lo referente a las Normas personales, estas se clasifican de la siguiente manera:

- Cuidado y diligencia profesional
- Entrenamiento técnico y capacidad profesional
- Independencia

Si bien lo anterior se refiere a la capacidad individual profesional que tenga el auditor y si consideramos que en la actualidad cada día cambian criterios contables, aspectos fiscales, cambios de tecnología y por consiguiente nuevos mercados, etc. el auditor debe estar debidamente capacitado para afrontar todos estos cambios para que su trabajo y opinión sean lo mas confiable posible.

La primer norma relativa a la ejecución del trabajo fija la obligación del auditor de preparar un plan de auditoria eficiente cuando expresa

“... el trabajo debe ser adecuadamente planeado y en caso de disponer de asistentes, estos deben ser convenientemente supervisados...”.

La etapa más importante de cualquier examen, cualquier tarea, cualquier trabajo que nos propongamos realizar es la etapa de la PLANEACION. En nuestro caso no hay otra fase del proceso de auditoría que afecte tanto el éxito de un trabajo que el tiempo que se emplea en llevar a cabo un estudio preliminar y de esta forma, determinar el alcance y curso a seguir de la auditoria.

El empezar un trabajo sin una adecuada planeación puede encerrar los siguientes riesgos:

a) Pasar por alto áreas importantes de revisión o reconocertas en una fecha avanzada que no permita llevar a tiempo las pruebas de auditoria apropiadas.

b) Demorar la identificación de problemas significativos que afecten el tratamiento contable y el informe.

c) No tener disponible cuando se necesite al personal que tenga los niveles de experiencia apropiados.

d) Dedicar el tiempo disponible del personal para asuntos de rutina o áreas de auditoria menos importantes.

e) Afectar de modo adverso la moral del personal por cantidades excesivas de tiempo extra, frustraciones al no alcanzar los objetivos planeados, etc.

f) Omitir la eliminación de procedimientos innecesarios de auditoria que se traen de años anteriores.

La importancia de una planeación apropiada puede resumirse de la siguiente manera:

“Un auditor puede desarrollar programas de auditoria más apropiados para su objetivo de expresar una opinión sobre los estados financieros si reconoce que las condiciones circundantes pueden afectar los estados financieros de la compañía”.

Debe hacerse una diferenciación en el alcance de la auditoria para compañías en mercados dinámicos o rápidamente cambiantes, de aquellas que estén en mercados altamente estables, industrias en crecimiento contra industrias en declinación, operaciones de altos riesgos económicos contra operaciones de bajos riesgos, etc.

“Cada compañía es única en cuanto a la mezcla particular de factores de control que afecta sus operaciones y su información financiera, los programas de auditoria deben ser hechos a la medida para adaptarse a la mezcla específica”.

La cuestión crítica al planear una auditoria es la de decidir la cantidad de información que necesita obtenerse para fines de planeación; la contestación variará de acuerdo con los hechos y circunstancias de la compañía individual, el conocimiento acumulado del auditor acerca de la organización y las limitaciones impuestas por cualquier apremio impuesto por el tiempo.

El auditor debe mantener contacto directo con sus clientes durante el año para de esta forma estar familiarizado con las principales tendencias, eventos y condiciones y así, puede no necesitar llevar a cabo una inspección preliminar de auditoria en algún sentido formal antes de decidir cual será el enfoque y alcance general del trabajo.

Por otra parte, una auditoria inicial usualmente necesitará que se lleve a cabo con un esfuerzo relativamente extenso de planeación con el fin de familiarizarse con las operaciones básicas del cliente y con las diversas dimensiones de control establecidas.

Si el auditor comprende las operaciones de la empresa se podrán seleccionar con mayor seguridad los procedimientos o incluso idear procedimientos con una aplicación específica acorde a las circunstancias. A menudo el auditor puede evaluar las estimaciones de la gerencia que influyen en los estados financieros( tales como la previsión de cuentas incobrables) por medio de procedimientos menos costosos y detallados.

El riesgo de una comunicación insatisfactoria entre el auditor y el cliente se puede reducir al mínimo si el auditor sabe exactamente que es lo que se requiere y cómo solicitarlo. Así el auditor puede evitar sugerencias irrealizables y preguntas inconvenientes, concentrando la destreza y experiencia necesarias en los problemas de contabilidad y control propios de las operaciones del cliente.

Algunos problemas contables surgen a causa de las características de las operaciones fundamentales o de sus controles, por ejemplo: los controles de producción deficientes pueden originar un exceso de bienes de cambio, planteando interrogantes acerca de los valores netos de realización; o los controles deficientes sobre las ventas pueden originar dificultades para estimar los pasivos de los reembolsos por mercadería devuelta o por garantía del producto. El auditor que comprende estos factores puede prever los problemas y planear adecuados procedimientos de auditoría.

La situación patrimonial y financiera y los resultados de las operaciones a veces se ven afectados significativamente por los factores ambientales que son totalmente ajenos a las áreas que controla la gerencia o al sistema contable.

Ejemplos de esto: la tendencia gradual de las condiciones comerciales en la industria; la devaluación de la moneda; la quiebra de un cliente importante; la obsolescencia del producto debido a un cambio en la tecnología, etc. Entender el medio ambiente del negocio permite al auditor evitar el excesivo conservadurismo así como también un optimismo ingenuo.

La obtención de conocimiento sobre el negocio constituye un proceso continuado e intangible.



Rara vez puede el auditor señalar los pasos específicos que se llevaron a cabo para adquirir dicho conocimiento. Algunos de los procedimientos que se pueden efectuar incluyen la lectura de publicaciones generales sobre negocios, sobre la industria, la participación en las organizaciones industriales y otras actividades similares. En la sede del negocio del cliente, los procedimientos pueden comprender discusiones con la gerencia, la lectura de los estados financieros intermedios del cliente y los informes que tenga este sobre las ventas y del personal, visitas a las plantas, revisión de los controles de la organización, etc.

## **CAPITULO 2. - GENERALIDADES DE LA PLANEACION**

### **2.1. - LA AUDITORIA EN UN MUNDO CAMBIANTE**

Hasta los últimos años de la década de 1940 se consideraba la auditoría principalmente como un proceso de examinar la documentación que respaldaba las transacciones registradas y de verificar su clasificación en los estados financieros. La filosofía de la auditoría sobre la que se basaba este enfoque, puede ser descrita como la acción de auditar desde “abajo hacia arriba”; este enfoque para auditar ha sido descrito como el de “auditar los libros”.

Aunque ya para esas fechas se había escrito mucho al respecto del control interno (y el alcance de las pruebas de auditoría se iba basando más y más sobre esa evaluación), la verdadera relación entre el control interno y la auditoría aún estaba por definirse. En 1949, la comisión de procedimientos de auditoría del Instituto Americano de Contadores expidió un informe especial que contenía el primer pronunciamiento completo respecto de la significación del control interno en el proceso de auditoría, el cual definía al control interno como sigue:

“ El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y pasos coordinados que se adoptan dentro de un negocio para salvaguardar sus activos, corroborar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, impulsar la eficiencia en sus operaciones y alentar la observancia de las políticas administrativas prescritas.

Esta definición posiblemente es más amplia que el significado que algunas veces se atribuye a este término. Reconoce que un sistema de control interno se proyecta más allá de los asuntos que se relacionan directamente con las funciones de los departamentos de contabilidad y finanzas”.

Este informe de 1949 aún prevalece como una de las más lucidas explicaciones de un concepto que, por lo menos, es difícil de explicar en términos sencillos. Esta definición alcanza aún mayor significación al revisarla a la luz de lo que ha ocurrido en cuanto a sistemas de negocios desde la fecha de su publicación. Evidentemente tenemos aquí un punto de vista respecto de controles que abarca la totalidad de lo que una administración responsable debe hacer para planear y controlar los aspectos todos los aspectos de un negocio y de sus operaciones.

Para fines descriptivos, puede decirse que la auditoría ha avanzado de una era primaria de “transacciones” a una era relativamente más refinada de “control interno”. Durante esta transición en la auditoría, también estaban ocurriendo acontecimientos significativos en el medio ambiente de los negocios, durante la década de los “50s se empezó a dar la “segunda revolución industrial” no tanto por los métodos de producción, sino en los métodos relacionados con las actividades de planeación, control y toma de decisiones de una empresa. Con esta revolución ha venido a ser patente que los sistemas refinados gerenciales de planeación y control pueden aumentar significativamente las perspectivas de éxito de una compañía.

Una vez más, para fines descriptivos, puede decirse que la administración de los negocios ha venido saliendo de una era de "administración por intuición" a una de "administración por sistemas".

Todos estos cambios han hecho que hasta cierto punto los auditores siempre se han preocupado por "auditar el negocio", pero en la práctica esta frase sugiere considerablemente más de lo que efectivamente se ha hecho. Aun en nuestros días, las actividades de auditoría que se describen como "auditar el negocio" generalmente se limitan a la periferia del esfuerzo principal de auditoría que basa primordialmente en la evaluación de los controles contables internos.

Cualquiera que sea la dirección que tome el proceso de definir la auditoría del negocio (operacional) o administrativa, es importante notar que, aunque en muchos casos se usa indiscriminadamente el mismo concepto por lo que es indispensable establecer los objetivos fundamentales de una auditoría.

Primeramente, la principal preocupación del auditor independiente se relaciona a la razonabilidad de los estados financieros. Naturalmente, debe prestar un servicio a sus clientes, señalando las áreas posibles en donde pueden mejorarse las operaciones. Sin embargo, nunca debe darse al servicio para los clientes un énfasis tal que comprometa la misión primordial de proporcionar a la sociedad una función independiente de testimonio.

Segundo, hay un enfoque diferente en cuanto a tiempo, al auditor independiente le competen principalmente los controles que efectivamente existían durante el periodo examinado y solamente en términos secundarios los controles que debieran existir.

Tercero, el examen del auditor debe enfocarse hacia aquellos controles que se relacionan directamente con la razonabilidad de los estados financieros y hacia la selección de procedimientos de auditoria apropiados. Otros controles pueden ser de interés para la gerencia por motivo de su impacto sobre las operaciones, pero el auditor no debe confundir los controles de significado inmediato para los fines de su auditoria con aquellos que pueden ser significativos para otros fines.

Sin embargo, está surgiendo una tendencia obvia que indica que las empresas de negocios que tienen éxito, esta muy probablemente usando mejores sistemas y técnicas de control. Esta correlación creciente entre el éxito en los negocios y el uso de mejores controles es la que hace resaltar la necesidad de que el auditor amplíe cada vez más sus conocimientos acerca de los sistemas modernos de planeación y control.

## 2.2. - UNA VISTA MULTIDIMENSIONAL DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

A la vez que ha evolucionado el proceso tradicional de la auditoría, también han ocurrido cambios en los años recientes en la forma y contenido de los estados financieros sobre los cuales el auditor expresa su opinión. Una rápida mirada a cualquier muestra representativa de informes anuales publicados recientemente revelaría un mejoramiento considerable en cuanto a su apariencia general, estilo, presentación artística y calidad de impresión, en comparación con los publicados hace 5 años.

Pero ¿Qué cambios han ocurrido en el contenido substancial de estos informes? Hoy en día, los informes financieros a menudo incluyen encabezados más descriptivos, un mayor número de notas derivadas de pronunciamientos recientes de instituciones relacionadas, otras han sido ampliadas para lograr una presentación con mayor información y mayor divulgación.

Sin embargo, la estructura esencial del Balance General y del Estado de Resultados no ha cambiado grandemente; no obstante, en casi todos los sectores de los círculos financieros existe mayor conciencia de ciertas limitaciones inherentes a la naturaleza de los datos financieros. Los informes financieros sólo representan una parte del proceso de comunicación necesario para describir una compañía para fines de análisis interno o externo.

Los objetivos de una compañía, su forma de organización, la calidad de su administración, la diversidad de sus operaciones son otros aspectos significativos de las realidades económicas de una entidad de negocios en marcha.

Las diversas dimensiones de realidades físicas y económicas subyacentes en los números reportados en un juego de estados financieros pueden incluir:

- El clima económico general en el cual la compañía opera: tendencias inflacionarias o deflacionarias en costos y precios; mareas ascendentes o descendentes de preferencias del público hacia los productos o servicios de la industria; mercados de dinero restringidos; escasez o abundancia de mano de obra calificada, materias primas, bienes de capital, etc.
- La calidad y cantidad de recursos humanos disponible: nivel de aptitud, adaptabilidad y motivación de la gerencia; disponibilidad y capacidades del personal científico y técnico para lograr mejoras tecnológicas; competencia y motivación de los empleados
- Calidad, cantidad y características tecnológicas de la planta y equipo físico de una compañía.
- Lo adecuado del capital presente y en perspectiva para financiar las operaciones.
- El impacto de las reglamentaciones federales, estatales y locales sobre mercadeo, distribución o producción.

El reconocer estas dimensiones y las relaciones que tienen entre sí es esencial para un entendimiento de los estados financieros a los cuales se relacionan y, por lo tanto, para trazar programas de auditoría efectivos.

### 2.3. - EFECTOS QUE TIENE COMO CONTROL EL PROCESO CONTABLE

En la sección previa se hizo notar que los estados financieros son una forma de representaciones numéricas de un mundo real de personas que manejan una serie de eventos y transacciones.

El contador de una empresa tiene la responsabilidad de aplicar una disciplina contable para imponer un "orden satisfactorio" a la masa de eventos y transacciones creados por las operaciones de una compañía en particular. Hasta el grado en que el contador de la empresa logra clasificar, registrar y documentar esos eventos y transacciones, se le presenta al auditor una acumulación altamente organizada y estructurada de afirmaciones numéricas que culminan en los estados de situación financiera y de resultados de operaciones. A menos que el auditor se encuentre con un sistema de contabilidad completamente desorganizado e inefectivo, normalmente no se enfrenta a una masa confusa de datos.

El sistema de contabilidad por partida doble proporciona controles significativos que no se encuentran en otros tipos de sistemas de recolección de datos.



De no existir fraude deliberado o negligencia burda, todos los eventos y transacciones de significado financiero son eventualmente captados por el sistema.

El sistema de partida doble también introduce ciertas restricciones matemáticas al proceso de registro. No se puede registrar un desembolso de efectivo sin también registrar la razón del desembolso; por ejemplo, el pago de un gasto, la liquidación de una deuda o la adquisición de un activo.

El determinar la efectividad del sistema de contabilidad de un cliente es una de las primeras tareas al empezar un trabajo de auditoría, para verificar lo siguiente:

- Si la estructura de un sistema de contabilidad no refleja la estructura de la organización de una compañía, las acumulaciones en la contabilidad no concordarán con las responsabilidades asignadas.
- Si el sistema de contabilidad no está sincronizado con otros controles de operación, su efectividad puede estar grandemente desvirtuada, un buen sistema de costos puede depender completamente de las operaciones de un departamento de control de la producción.
- Si un sistema de contabilidad no proporciona información adecuada para planeación y control, no es un sistema efectivo.

- Si no se establecen y mantienen controles apropiados de procedimientos y registros, entonces la validez y exactitud de las acumulaciones de la contabilidad pueden estar siempre en duda.
- Si se emplean principios y métodos de contabilidad indebidos, pueden surgir distorsiones en la clasificación, registro y sumarización de las transacciones.

En tiempos pasados, el proceso de auditoria necesariamente ha hecho hincapié en las pruebas de las transacciones para determinar la validez del sistema de contabilidad de acuerdo con el cual han sido procesadas y ha acentuado el grado hasta el cual los controles internos contables contribuyen a registrar, clasificar y sumarizar apropiadamente las transacciones. En el presente trabajo, las revisiones que se sugieren de los controles de la organización, de los controles de operación y de los controles del sistema de información pueden también proporcionar una percepción penetrante respecto de lo adecuado de un sistema de contabilidad.

#### 2.4. - VARIABILIDAD EN LA APLICACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

La naturaleza, sustancia e importancia de cualquier procedimiento de auditoria varía según las circunstancias en las cuales se usa y cómo se usa para alcanzar un objetivo de auditoria.

Esta característica de variabilidad en los procedimientos de auditoría no está adecuadamente subrayado en las publicaciones sobre el tema, sin embargo la siguiente cita de una publicación no oficial del Instituto Americano de Contadores Púbrica así lo expresa:

“ Cada auditoría revela circunstancias que requieren diferencias de mayor o menor grado en los procedimientos de auditoría que deben ser empleados, la manera en que deben ser usados y el grado hasta el cual deben ser aplicados”.

Partiendo de lo anterior podremos establecer las razones para esas diferencias en lo que es necesario hacer:

- a) Existen variaciones significativas en la naturaleza y alcance de las operaciones de compañías en grupos industriales o comerciales, o aún en compañías dentro del mismo grupo;
- b) el grado de efectividad del control interno varía entre las compañías;
- c) aún dentro de una sola compañía, los problemas de operaciones y de contabilidad cambian frecuentemente de un año a otro; y
- d) la cantidad de detalles que tienen que incluirse en los estados financieros varía.

En nuevas auditorías, puede presentarse el problema adicional de llevar a cabo una revisión apropiada de las transacciones importantes de años anteriores y de determinar la naturaleza y extensión de los procedimientos de contabilidad y del control interno en vigor.

Precisamente por estas diferencias, es imposible establecer procedimientos específicos que puedan aplicarse satisfactoriamente en todos los casos. A menudo hay posibilidades de elegir entre varios procedimientos, cualquiera de los cuales podría ser satisfactorio en una situación dada. En este caso, como en otros referentes a contabilidad y auditoría, es preciso aplicar un criterio basado sobre la experiencia y sobre una visión clara del objetivo de proporcionar una base firme para una opinión documentada y profesional.

La variabilidad también queda indicada por la casi completa inexistencia de "procedimientos de auditoría generalmente aceptados"; la mayoría de la literatura al respecto nos marca únicamente dos procedimientos generalmente aceptados en las auditorías que son, la confirmación de cuentas por cobrar y la observación de inventarios físicos.

Generalmente, la mayoría de los libros de texto, explican los procedimientos de auditoría, ya sea en el contexto de los procedimientos pertinentes a un estudio casuístico específico, o como una descripción de algunos pasos de auditoría aplicables en una situación dada. La falta de referencia específica a "procedimientos de auditoría generalmente aceptados", se deriva del hecho de que la naturaleza, sustancia e importancia de cualquier procedimiento dado de auditoría, depende casi completamente de las circunstancias dentro de las cuales se usa, y cómo se usa para lograr un objetivo particular. Esta característica de variabilidad se aplica aún a los procedimientos.

## 2.5. - UNA ACTITUD Y ENFOQUE CIENTÍFICOS PARA AUDITAR

Una vez que el auditor se haya dado cuenta de los problemas de auditoría que provienen de un medio ambiente de negocios continuamente cambiante y de la dificultad para contender con las complejidades de este medio ambiente, tiene que desarrollar un enfoque que le permita reunir datos significativos y relevantes al llevar a cabo su examen.

Las probabilidades de encontrar dos compañías que sean idénticas en todas sus dimensiones son extremadamente remotas. La mezcla potencial de las circunstancias variables como pueden ser, factores del medio ambiente, objetivos de la compañía, forma de organización, tipos de personalidades, motivación de empleados, localización física de la planta y de sus instalaciones, tipo de clientela, calidad de sus productos, deben indicar esto intuitivamente.

¿Cómo se aplican, pues, conceptos de auditoría que sean significativos y relevantes a una población tan diversa de compañías?

Puede encontrarse una respuesta general siguiendo una vez más los pasos de otros profesionales altamente adiestrados, los científicos. Todas las ramas de la ciencia se enfrentan esencialmente con el mismo problema, obtener conocimientos útiles acerca de un medio ambiente en particular, ya sea físico o social, en el cual hay una multitud de variables conocidas y desconocidas.

La siguiente cita describe el camino científico para obtener conocimientos: “Lo que más distingue el conocimiento científico de otros conocimientos es el método por el cual aquél se crea, una extensión sistémica de sentido común y escepticismo sano llamado el método científico. Para reunir evidencia y corroborar las conclusiones, tiene que haber observadores sagaces, experimentadores ingeniosos y clasificadores cuidadosos. Para encuadrar conceptos y explicaciones, tiene que haber teoristas imaginativos y dialécticos quisquillosos.

Para empezar, debe observarse que el término “método científico” es en sí hasta cierto punto un nombre impropio. No es éste un método en el sentido de un procedimiento formal. No proporciona un mapa detallado para explorar lo desconocido, ni receta segura para el descubrimiento. Es más bien, una actitud y una filosofía, que proporcionan una guía por medio de la cual pueden extraerse conceptos generales confiables de las impresiones que del mundo externo invaden los sentidos del hombre.

La auditoria eficaz es el resultado de una extensión sistémica de sentido común y escepticismo sano. Los auditores que son observadores agudos, experimentadores ingeniosos y clasificadores cuidadosos pueden reunir evidencia y corroborar conclusiones con un alto grado de validez. La frase “alto grado de validez” debe ser usada puesto que en la auditoria no hay un mapa detallado para explorar lo desconocido, ni receta segura para el descubrimiento.

El proceso de auditoria debe tender un puente sobre el abismo entre hechos e ideas, entre ideas confusas, faltas de significado y un orden satisfactorio.

La llave para el proceso de auditoria es el desarrollo de una disciplina de auditoria que distingue entre ideas que son relevantes y útiles y aquellas que son vacías y engañosas. La aplicación apropiada del método científico al proceso de auditoria debe dar por resultado observar, medir, explicar y corroborar las múltiples dimensiones que afectan la interpretación de sucesos y transacciones y su versión a términos financieros.

### **CAPITULO 3. -INFORMACION GENERAL DE LA PLANEACION**

La base para poder desarrollar un buen plan de auditoria es el conocimiento adecuado de las operaciones de la compañía y de sus actividades financieras, armonizado con una clara comprensión del compromiso. El propósito de dicho estudio es el de identificar aquellos factores, características y controles que tengan significatividad para el planeamiento del enfoque y alcance de la auditoria. Este estudio es un procedimiento de investigación que se realiza, por lo general, en la casa del cliente. La profundidad de la indagación depende principalmente del conocimiento que posea el auditor con respecto a la situación del cliente, los cambios en el control interno y demás temas.

En muchos casos, el conocimiento que se requiere para el planeamiento de auditoria se obtiene a través del personal de auditoria que mantenga un estrecho contacto con el cliente durante el año. Cuando el auditor esta en contacto estrechamente con el cliente, el proceso de planeamiento inicial puede componerse de una indagación en cuanto a los cambios en las condiciones económicas del cliente y de una revisión de las anotaciones, indicando las modificaciones convenientes en el enfoque de la auditoria basándose en una auditoria anterior.

En una auditoria inicial, o en una auditoria recurrente, donde se hayan efectuado cambios de sistema importantes, este proceso de recopilación de información puede armonizarse dentro de la revisión del control interno.



De todas maneras, no se puede terminar eficazmente el enfoque ni el alcance de auditoría a menos que el auditor esté razonablemente familiarizado con el sistema de control interno del cliente en las principales áreas de auditoría.

En una auditoría recurrente el auditor necesita actualizar el conocimiento del sistema de control interno del año anterior y lo hace por medio de una indagación acerca de los cambios principales en los controles. El auditor también debe investigar si se han efectuado cambios en el personal que puedan afectar el nivel de control. Si se confirman cambios importantes, el auditor procederá a determinar el efecto de éstos cambios sobre la prueba de evaluación de los controles del cliente.

En la primera auditoría que se efectúe en una compañía establecida, por lo general será necesario realizar la mayor parte de la revisión del control interno antes de terminar el memorando de planeamiento. Alternativamente, este último se puede idear sobre una base experimental, con el consiguiente memorando por escrito después que se haya revisado u evaluado el control interno.

### 3.1. - CONSIDERACIONES GENERALES SOBRE EL ALCANCE

Determinar el alcance de auditoría (es decir, la índole, periodicidad y alcance de las pruebas a realizar) es, en esencia, un proceso de identificación de las partes importantes de los estados contables y de proyección de planes detallados para verificar dichas partes por separado.

Sin embargo, el auditor debe considerar diversos factores que afectan la auditoría en conjunto antes de iniciar el planeamiento del alcance en las áreas de auditoría individuales. A continuación se exponen varias consideraciones. Además de éstas, el auditor debe estar atento ante las circunstancias particulares del cliente, y quizá necesite considerar otros factores.

El auditor quizá desee considerar los deseos del cliente, en especial sé éstos se refieren a un mayor alcance del que el auditor cree necesario para satisfacer las normas de auditoría generalmente aceptadas. Algunos clientes pueden desear que el auditor realice procedimientos adicionales en ciertas áreas o localidades. En algunas compañías pequeñas, el cliente puede querer que el auditor independiente lleve a cabo ciertas funciones de auditoría interna competente. Siempre y cuando esto conduzca a un incremento en el alcance, el auditor accederá por lo general, a estos deseos del cliente. Sin embargo, cuando el cliente quiere que el auditor reduzca el alcance, el auditor debe proceder con cautela y cerciorarse de que la auditoría cumpla con los requisitos de las normas de auditoría generalmente aceptadas.

### 3.2. -NIVEL DE CONTROL INTERNO

En el comienzo del proceso de planeamiento aún no se ha estudiado el control interno del año en curso.

Por lo contrario, si el auditor utiliza el conocimiento previo de los controles como guía experimental, modificando dicho conocimiento de acuerdo con lo que se averiguó en el examen de auditoría preliminar.

(1) Para determinar el alcance de las pruebas de cumplimiento, el auditor considera fundamentalmente la confianza que se piensa depositar en los controles. Por lo tanto, si se depositara una confianza substancial en los controles (ya que los consideramos adecuados) se deberá llevar a cabo una prueba de cumplimiento minuciosa. Si se va a depositar poco confianza en los controles (ya sea porque son insatisfactorios o por cualquier otra razón) se pueden reducir las pruebas de cumplimiento. El auditor registrará el alcance de las pruebas importantes en las áreas que tengan un buen control interno e incrementará este tipo de pruebas en las áreas con más controles insatisfactorios.

### 3.3. - SUBJETIVIDAD INHERENTE

Otro factor que el auditor considera para establecer el alcance de auditoría es la subjetividad inherente a la contabilidad en áreas específicas y, por lo tanto, la facultad de la gerencia para influir directamente en los resultados contables.

Dicha subjetividad inherente implica que el auditor efectuó una estimación en cuanto al grado en que un área de auditoría determinada involucra juicios de la gerencia.

Cuanto menos juicios gerenciales existan, menor será el riesgo relativo de auditoría. Por ejemplo, la contabilidad para caja involucra, por lo general, escaso juicio gerencial; por lo tanto, aun cuando las transacciones sean importantes, no se requieren procedimientos de auditoría demasiado complejos. En consecuencia, a menudo se asignan para el área de caja miembros del personal menos experimentados. Por otra parte, la evaluación de los bienes de cambio de un contratista de la construcción es mucho más subjetiva, y por lo general involucra un sistema de costos detallado y un proyecto de la gerencia en cuanto al precio de venta final y costos finales para terminar. En consecuencia, esta área generalmente recibirá la atención del personal experimentado.

Los auditores deben tener especial cuidado de dirigir la gestión de auditoría hacia el área específica de subjetividad. Por ejemplo, a pesar de que la evaluación de la obsolescencia de inventarios es subjetiva y exige un esfuerzo de auditoría importante, verificar las cantidades y cálculos del inventario puede resultar relativamente sencillo y requiere un menor esfuerzo de auditoría.

#### 3.4. - INTEGRIDAD DE LA GERENCIA

Al planear y realizar la auditoría, el auditor debe estar alerta ante la posibilidad de que la gerencia pueda ordenar a los empleados registrar o encubrir transacciones de forma tal que pueda dar por resultado una estimación errónea de significación en los estados financieros.

La gerencia puede hacer caso omiso de los controles internos que podrían evitar irregularidades similares por parte de empleados de grado mas bajo.

La gerencia también puede dar una relación falsa al auditor con respecto a la situación. Por ejemplo, se podría indicar que las existencias son vendibles a precios normales cuando en la realidad son obsoletas e invendibles.

Al idear los procedimientos de auditoría, es necesario considerar la posibilidad de que la gerencia haya rechazado arbitrariamente los procedimientos de control o efectuado exposiciones falsas de significación, El auditor debe evaluar el riesgo de una extralimitación y representación falsa al considerar factores tales como la índole de la entidad donde se realiza la auditoría, la susceptibilidad que tenga la transacción o partida que se examine ante las irregularidades, la autoridad conferida en diversos niveles gerenciales y la experiencia anterior que se haya tenido con el cliente.

A causa de la posibilidad de una extralimitación gerencial, el auditor no debe confiar por completo en el control interno; es necesario llevar a cabo algunas pruebas importantes. El juicio del auditor en relación con la integridad de la gerencia influirá en el criterio de éste respecto del riesgo relativo de auditoría y el alcance necesario.

### 3.5. - PONDERACIÓN DE SIGNIFICACION

El concepto de significación sustenta a la presentación total de los estados financieros y al proceso de auditoría. A pesar del hecho de que los preparadores, auditores y usuarios de los estados financieros deben apelar continuamente al concepto de significatividad, como lo han hecho durante décadas, no existe ningún criterio convencional y preciso mediante el cual se pueda estimar dicha significatividad. Sin embargo, el estudio de Investigación Contable No. 7 del AICPA proporciona hasta ahora la mejor definición acerca de la significación:

“Un informe, hecho o detalle es de significación concomitantes, según existan en ese momento, es de tal índole que sea probable que su exposición, o el método para tratarlo influya o “haga mella” en el juicio o conducta de una persona sensata.

Se pueden aplicar las mismas pruebas a palabras tales como significativo, lógico o importante.”

Para aplicar dicha definición a la práctica se requiere tener criterio y experiencia.

#### 3.5.1. - SIGNIFICACION DE LAS SECCIONES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

La auditoría debe estar planeada de tal modo que la gestión de auditoría se relacione apropiadamente con la significatividad de las secciones del estado financiero.

El auditor debe comenzar formulando un juicio acerca de lo que son las áreas de significación desde un punto de vista contable. Se debe tomar en cuenta la posibilidad de error y la relativa susceptibilidad a las maniobras en un área.

Las normas de auditoria generalmente aceptadas exigen que el auditor planifique el examen en busca de errores o irregularidades que puedan tener un efecto importante sobre la información financiera. Estas normas exigen que el auditor investigue errores inateriales o irregularidades.

Uno de los pasos para determinar la extensión de la auditoria es identificar las áreas importantes. Generalmente la revisión de los estados financieros consolidados indicara cuales son las áreas de significación y cual no lo son. La gestión de auditoria se debe concentrar en dichas áreas. Por lo general, los procedimientos para dichas áreas comprenderán un estudio a fondo de los controles internos, pruebas de cumplimiento y revisión analítica.

Para establecer los criterios de significatividad inicial, el auditor a menudo utiliza los estados financieros no auditados del cliente como probabilidad de lo que mostrarán los estados financieros auditados.

En la medida en que dichos estados no auditados estén errados, las decisiones de significatividad podrán ser erróneas. Esto se aplica, en especial, a los ítem omitidos en los estados financieros no auditados, tales como los pasivos no registrados. Por lo tanto, quizá sea necesario reconsiderar los criterios de significación a medida que avanza el trabajo.

Si bien el concepto de significación esta directamente relacionado con el alcance de las pruebas importantes, también se encuentra indirectamente involucrado en las pruebas de cumplimiento.

En dichas pruebas, el auditor no considera fundamentalmente la cantidad en monto de los errores descubiertos; por el contrario, juzga si los controles internos son adecuados para reducir al mínimo la frecuencia de estos y, en consecuencia, se puede confiar en ellos.

No obstante, si en la prueba de cumplimiento se descubren importantes errores en monto, no se les puede pasar por alto. El auditor debe considerar el impacto en monto de estos errores sobre los estados financieros.

### 3.5.2. - SIGNIFICACION DE LAS UBICACIONES DEL CLIENTE

Tras determinar cuáles son las áreas del estado financiero que parecen requerir un énfasis de auditoria y cuáles pueden recibir una atención limitada debido a su inmaterialidad, el auditor debe establecer de inmediato cuáles son las ubicaciones d auditoria importante, cual de significación limitada y cual claramente son insignificantes.

El auditor también debe determinar cual son los lugares sujetos a controles centralizados y cuales son controlados localmente.



Con esta información, se puede preparar un plan de visitas y los procedimientos necesarios para cada ubicación.

Por lo general es conveniente determinar el alcance sobre una base centralizada. La resolución central del alcance general permite que el auditor de la oficina principal evalúe la significatividad y riesgo de las ubicaciones relacionadas unas a otras y con la empresa en conjunto.

Sea que los controles y sistemas de registro estén centralizados o descentralizados, es necesario llevar a cabo ciertas partes de la auditoría en todas las ubicaciones importantes. Sin embargo, esto no significa que se deba realizar una auditoría completa en cada ubicación que se visite. El plan de auditoría, por ejemplo, puede indicar que los únicos aspectos de interés en un lugar determinado son las cuentas por pagar, los inventarios y las cuentas por cobrar.

El programa de auditoría para ese lugar solo abarcará aquellas tres áreas y los controles internos que se relacionen con éstas. El saldo de las partidas en esa ubicación se verificará por medio de técnicas de revisión analítica o no se comprobará en absoluto, de acuerdo a lo que decida el auditor de la oficina principal.

Esta exposición se basa en la suposición de que solo sea necesario que el auditor informe sobre los estados financieros consolidados.

Si el cliente requiere que se hagan presentaciones de los estados financieros de las subsidiarias por separado, se requerirá modificar la extensión de la auditoría de modo que se torne suficiente para el propósito que se desea alcanzar.

### 3.5.3. - SIGNIFICACION DE LAS TRANSACCIONES Y SALDOS ESPECIFICOS.

El auditor considera que el riesgo relativo de auditoría significa que para algunas compañías y para ciertas áreas, este riesgo es mayor. Durante el proceso de planeación el auditor debe asignar recursos adecuados a aquellas situaciones que parezcan ser particularmente susceptibles a errores de importancia. El riesgo relativo de auditoría se puede ver afectado por el control interno, la complejidad, la subjetividad inherente o inexactitud, la posibilidad de una extralimitación de la gerencia en el sistema, la índole del negocio, consideraciones ambientales y demás asuntos.

Al juzgar el riesgo relativo de auditoría, el auditor puede efectuar comparaciones entre las secciones de los estados financieros, las diferentes divisiones o subsidiarias dentro de la compañía, las normas de la industria o las compañías similares.

Tanto la extensión como la índole de la gestión de auditoría debe ser en proporción a la significación de los estados financieros tomados en su conjunto.

Por ejemplo, los inventarios de una compañía industrial son un elemento fundamental del balance general y de la determinación de la ganancia neta; por lo tanto, constituyen un punto central para los procedimientos de auditoría. Por otra parte, estos mismos inventarios, en ciertas instituciones sin fines de lucro no son generalmente de significación y varían poco de un año a otro; por lo tanto, la atención de la auditoría se reduce consecuentemente.

El riesgo relativo de auditoría constituye otra dimensión del principio de significación. A menudo, aun que no siempre, la significatividad y el riesgo relativo de auditoría van unidos. Ejemplo de esto, el riesgo relativo de auditoría coincide con la significación en el precedente caso de los inventarios. Los inventarios de las compañías industriales, además de ser importantes, a menudo plantean complejos problemas en los principios de control, valuación y contabilidad.

La situación financiera de un negocio también tiene relación con el riesgo relativo de auditoría.

Existe menos presión en la gerencia de una empresa exitosa en cuanto al "disfraz", la subestimación de gastos, la sobre valuación de ventas o el encubrimiento de los pasivos.

El auditor debe considerar que la gerencia de un negocio en dificultades puede posponer el dar de baja activos, ocultar pasivos y subestimar el efecto de

obsolescencia de inventarios. El conocimiento que posea el auditor en relación con el negocio ayuda significativamente para evaluar el riesgo relativo de auditoría.

Un aspecto importante en la evaluación del riesgo relativo de auditoría es la experiencia previa que haya tenido el auditor con el cliente. Por lo general, existe mayor riesgo relativo de auditoría en el examen inicial que se haga ya que el auditor está menos familiarizado con las operaciones del cliente. Esto puede incluir falta de conocimiento detallado del sistema de control interno, ausencia de antecedentes de estados financieros auditados para compararlos con datos corrientes y falta de evidencias y conclusiones de la auditoría del año anterior para tomar en consideración al desarrollar el plan de auditoría.

En una auditoría continua, los resultados del año anterior a menudo proporcionan información en cuanto al riesgo relativo de auditoría.

La situación donde año tras año no se halla ningún error generalmente involucra menos riesgo relativo de auditoría que aquella que presenta muchos errores, y la gestión de la auditoría se debe orientar de acuerdo a esto.

Los ejemplos precedentes, indican la importancia de ser preciso respecto de la reacción ante el riesgo relativo de auditoría. El auditor debe comprender claramente por qué se requiere menos esfuerzo en algunas áreas de auditoría que en otras, de modo que puede existir una reacción conveniente tan pronto

como se produzca un cambio en el riesgo de error importante o de estimación errónea.

### 3.6. - SELECCIÓN DEL ENFOQUE DE AUDITORIA

Después de considerar los factores expuestos anteriormente, el auditor debe determinar el enfoque de auditoría para cada sistema de transacción o sección del estado financiero y el alcance preciso para cada prueba de auditoría. A continuación se exponen algunos de los temas que se deben tomar en cuenta.

#### a) VOLUMEN DE TRANSACCIONES

A menudo los auditores utilizan el volumen de las transacciones como guía del tipo de sistema con el que se puede contar, y que puede influir en el enfoque de la auditoría. Un modo puede ser clasificar, a los fines de una exposición, los sistemas son:

- Rudimentarios (menos de 1,000 transacciones por año)
- Pequeños (entre 1,000 y 10,000 transacciones por año)
- Medianos (entre 10,000 y 100,000 transacciones por año)
- Grandes (más de 100,000 transacciones por año)

Estas diferenciaciones (si bien son arbitrarias) tienden a influir sobre el tipo de sistema y, en consecuencia, sobre el enfoque de auditoría.

El sistema rudimentario es a menudo demasiado pequeño como para que el auditor pueda sacar provecho del análisis del control interno y las pruebas de cumplimiento afines; asimismo, los controles quizá no sean adecuados. Por lo tanto, generalmente se utiliza un enfoque importante.

El sistema pequeño por lo general requiere fundamentalmente un enfoque importante, junto con una comprensión acerca de lo que se está procesando. Se pueden llevar a cabo algunas pruebas de cumplimiento. En los planes de muestreo estadístico o de criterio, la extensión del universo del sistema pequeño puede ejercer un impacto significativo sobre la extensión de la muestra.

A medida que los universos se tornan más grandes, los sistemas muchas veces mejoran ya que los clientes forzosamente necesitan más y mejores controles. En consecuencia, el enfoque de pruebas de cumplimiento se torna más práctico y provechoso para los sistemas medianos. El muestreo estadístico de dichos sistemas es, por lo general, práctico.

La extensión del universo tiene cierto efecto sobre la extensión de la muestra, aunque esto resulta secundario en el extremo superior de la escala (próximo a las 10,000 transacciones)

El auditor obtiene el máximo provecho de la revisión del control interno y del enfoque de pruebas de cumplimiento cuando existen grandes universos de transacciones.

En dicha extensión, los buenos sistemas de control interno se tornan una necesidad del negocio (aunque el auditor no debe suponer que los sistemas grandes incluyen necesariamente controles adecuados en todas las áreas).

Si no se puede confiar en algunos controles, se torna difícil realizar una prueba importante adecuada. Tan pronto como la extensión del universo alcanza los 10,000 ítems, se le deja de considerar un factor determinante de la extensión de la muestra.

Adviértase que el volumen de las transacciones puede no relacionarse con la importancia de la empresa. Por ejemplo, un minorista de una empresa pequeña puede llegar a tener 50,000 operaciones de venta y solo 900 transacciones de compra. Probablemente se deberán verificar las operaciones de venta como un sistema grande y las de compra como uno pequeño.

Aquí se explica el volumen de transacciones como un método para obtener una comprensión acerca del tipo de sistema que probablemente existirá y para el enfoque general. Sin embargo, el volumen real no es un factor importante para determinar el alcance de la auditoría detallada.

En consecuencia, por lo general no es conveniente escribir programas de auditoría en función de pruebas de porcentajes fijos a menos que se tenga una idea precisa del volumen involucrado. Si el auditor ni posee una buena aproximación de la extensión del universo en el momento de determinar el plan (o si dicha aproximación no es necesaria para establecer el alcance) este método puede dar por resultado una auditoría deficiente excesiva.

Una mejor alternativa para confeccionar programas de auditoria seria enunciar " tome X transacciones". Esto también proporciona un mejor control administrativo de la auditoria, ya que el socio y gerente saben exactamente lo que debe hacer el plantel de auditoria.

### 3.7. - ROTACION DEL ENFASIS DE AUDITORIA

"La rotación del énfasis de auditoria" se refiere a las técnicas que utiliza el auditor para elegir determinados ítems a fin de verificarlos en un año en particular, basado en un plan a largo plazo de la extensión de la prueba.

Las normas de auditoria generalmente aceptadas exigen que en cada examen el grado de trabajo de auditoria sea adecuado para sustentar un dictamen profesional. Sin embargo, esto no significa que el grado de prueba en un sistema de transacción o sitio del negocio en particular deba ser el mismo cada año; ni tampoco significa que el alcance total de pruebas deba ser el mismo de un año para otro.

Los pronunciamientos sobre las Normas de Auditoria destacan que no se debe examinar cada partida en los estados financieros con el, mismo grado de detalle. En un año en particular, el auditor selecciona par las pruebas solo algunas de las posibles transacciones, sistemas de transacciones y lugares del negocio.



Las pruebas pueden ser extensas para algunos ítems seleccionados y menos extensas para otros. Al mismo tiempo, se deben examinar todos los componentes potencialmente importantes de los estados financieros (o al menos supeditarlos para la selección del examen) sobre una base constante.

Debido al concepto general de muestreo que establece que las conclusiones que se obtengan por medio de una muestra solo se aplicaran al universo del cual se extrajo la muestra, el auditor ni puede evaluar la legitimidad directamente de los estados financieros del año en curso, ni el cumplimiento que exista ese año respecto del control interno, basándose en los resultados de las pruebas de años anteriores.

Sin embargo, con el transcurso de los años, la percepción del auditor sobre los riesgos relativos de auditoría cambia a medida que éste (por medio de legajos de papeles de trabajo) acumula conocimientos acerca del negocio del cliente, la calidad de sus sistemas de control de contabilidad interna, sus antecedentes en cuanto al cumplimiento de los controles, la cantidad y tipos de errores cometidos por el personal del cliente y la capacidad, integridad y confiabilidad de la gerencia.

Este conocimiento y experiencia adquiridos, sumados a una indagación adecuada en cuanto a los cambios en el control interno y cumplimiento, permite al auditor suprimir o reducir las pruebas de auditoría detalladas (rotar el énfasis) en determinadas áreas de auditoría en un cierto año.

### 3.7.1. - IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO EN LOS PLANES DE ROTACION.

El grado en que se pueda aplicar la rotación depende, en gran parte, de la naturaleza y organización de la empresa del cliente y se ve firmemente influida por los juicios del auditor en cuanto a la significatividad y el riesgo de auditoría relativo. Para considerar la rotación, es esencial que el auditor posea una clara comprensión de la índole del negocio de la compañía, de las exigencias del examen y del sistema de control interno, incluyendo la auditoría interna. El sistema de control interno de la compañía desempeña un papel predominante. Cuanto más eficaz sea el sistema de control interno, mas adecuado será el grado de rotación.

En la mayoría de las compañías, los controles internos operan con distintos grados de detalle. Los controles sobre la ejecución y registro de los volúmenes de transacciones repetitivas e individuales son, por lo general, los mas detallados.

Este tipo de controles, cuando son seguros, resultan fundamentales para todas las empresas, cualquiera sea la magnitud de éstas. En las más pequeñas, tales como compañías con uno o pocos locales, éstos constituyen los controles más eficaces y confiables.

En las compañías más grandes, se pueden complementar los sistemas de control de contabilidad interna con una función de auditoría interna y con complejos sistemas de información y control gerencial. En grandes compañías bien dirigidas y con varias ubicaciones, dichos sistemas de control gerencia pueden resultar altamente confiables, y el auditor quizá pueda concentrar una parte importante de la gestión de auditoría en ese nivel de control. Al planear una auditoría, el auditor debe considerar la posibilidad de variar el énfasis de auditoría entre los niveles detallados y los gerenciales del control de contabilidad interna.

### 3.7.2. - RIESGO DE AUDITORIA EN LOS PLANES DE ROTACION

Cuando el auditor puede determinar que el riesgo de auditoría en un área en particular (ubicación del negocio o sistema de transacción) es relativamente bajo y que la probabilidad de un cumplimiento continuo en un buen sistema de control interno es relativamente alta, puede decidir acertadamente rotar el énfasis en esa área en un determinado año.

En vista de que cada auditoría presenta características propias y comprende miles de procedimientos de auditoría y decisiones de alcance particulares (que se basan en hechos y circunstancias particulares del cliente), cualquier regla estricta para decidir las cuestiones respecto de la rotación de auditoría estaría sujeta a excepciones importantes. No obstante, cuando se desarrolle un plan de auditoría específico, se deben considerar las siguientes pautas generales.

## Las condiciones que indican una rotación de énfasis dan por resultado

Menor riesgo de auditoría

Mayor riesgo de auditoría

### Medio ambiente del cliente

Buena administración  
Patrón de crecimiento del  
Negocio estable  
Negocio simple  
Una línea de negocio  
Muchas ubicaciones  
Financieramente fuerte

Administración deficiente  
Patrón de crecimiento del nego-  
ció dinámico o irregular.  
Negocio Complejo  
Líneas de negocio diversificadas  
Pocas ubicaciones  
Financieramente débil

### Control Interno

Sistema de control interno  
para el total de la compañía  
Documentado en forma.

Sistema de control contable inter-  
no irregular, ineficaz y variable

Amplia auditoría interna  
Efectiva.

No existe auditoría interna

### Alcance de la Auditoría

Examen ocurrente

Primer año de examen

Ítem (transacción, sistema  
ubicación, departamento  
subsidiaria) individual -  
mente sin importancia

Ítem individualmente importante

Pruebas de cumplimiento  
minuciosas del año ante-  
rior por parte del auditor  
independiente

No se efectuaron pruebas de  
cumplimiento detalladas duran-  
te varios años

No se halló ningún error  
importante en las auditorías  
anteriores

Antecedentes de errores (ya sean  
individualmente importantes o  
en grandes cantidades)

### 3.7.3. - EXAMEN DEL AÑO INICIAL

En el examen del año inicial, el auditor no tiene, por supuesto, ningún conocimiento previo acerca del cliente que le pueda servir de fundamento para valuar el riesgo de auditoría y rotar el énfasis de la misma. Si bien las variaciones en énfasis entre diferentes partes de los estados contables de dicho cliente pueden ser adecuadas, el grado de variación no podrá ser tan grande como el que sería posible en un examen recurrente.

En el examen de primer año, el plan de auditoría debe incluir por lo general, para cada sistema de transacción individualmente importante, para cada lugar de la empresa individualmente importante y para la selección de los ítems de poca importancia individual, la mayoría de los siguientes elementos:

- Revisión detallada de los controles de contabilidad interna
- Pruebas de cumplimiento exhaustivas( quizás utilizando técnicas estadísticas)
- Extensas pruebas importantes de los detalles (quizás utilizando técnicas estadísticas)
- Examen de apoyo para todas las transacciones individualmente importantes.
- Revisión analítica empleando técnicas matemáticas, tales como análisis de ratios o análisis de regresión.

Esto proporciona un fundamento sólido para planificar la rotación en años futuros.

### 3.7.4. - ROTACION DE UBICACIONES

La rotación del énfasis de auditoría forma parte del proceso de muestreo general según el cual el auditor examina los datos de una muestra a fin de llegar a una conclusión acerca del universo. En concepto, existe poca diferencia entre seleccionar comprobantes para una prueba de egresos de caja o escoger ubicaciones de visitas para verificar los bienes de cambio o para llevar a cabo diversos tipos de procedimientos de auditoría. La diferencia principal entre muestrear documentos y muestrear ubicaciones se origina en el hecho de que las diversas ubicaciones pueden estar sujetas a distintos controles internos, consideraciones ambientales, enfoques gerenciales, etc. Si estas diferencias son más que secundarias o superficiales las transacciones originadas en distintas ubicaciones provienen en realidad de los diversos universos. Antes de alternar los lugares el auditor debe identificar y considerar los diversos factores que puedan requerir una atención especial en determinadas ubicaciones.

En el caso de una compañía con varias ubicaciones y una gran cantidad de unidades homogéneas tales como mercados minoristas o sucursales, por lo general es oportuno realizar una rotación extensa. Por otra parte, un cliente con pocas ubicaciones de tamaño relativamente iguales e insignificantes, que se ocupe en actividades comerciales no relacionadas, no proporcionará las mismas oportunidades de rotación.

El auditor también debe considerar los efectos que ejerza la información fragmentada expuesta sobre el plan de auditoría. Además, las diferencias entre el control contable y administrativo centralizado y descentralizado pueden afectar la flexibilidad y enfoque del auditor para cambiar el énfasis de auditoría de un año a otro.

### 3.7.5. - SELECCIÓN DE ITEMS PARA ENFASIS

Se puede elegir para la rotación ítems individualmente insignificantes (ubicaciones, sistema de transacción, etc.) utilizando una selección sistemática o una al azar, siendo esta última preferente.

Como ejemplo, suponga que una compañía tiene 100 ubicaciones con existencias, de las cuales cinco son muy importantes, 10 moderadamente importantes y las restantes individualmente insignificantes. El plan de rotación puede consistir en verificar cada año todas las ubicaciones muy importantes, 20 % de las moderadamente importantes y 10 % de aquellas menos significativas. Cada año, las ubicaciones a seleccionar serán elegidas al numerar las ubicaciones y escoger números al azar que respeten las ubicaciones de cada categoría. Esto permitirá hacer una selección que los empleados del cliente no podrán prever.

El enfoque sistemático consiste en una de las alternativas. Por ejemplo, se visitarán todas las ubicaciones moderadamente significativas digamos, cada cinco años. Los empleados del cliente predecir fácilmente dicho método y sabrán que después de finalizadas las pruebas en su ubicación, pasaran varios años antes de que se haga otra visita a ese lugar. Debido a las desventajas que presenta la selección a intervalos fijos, se deben elegir, donde sean provechoso las ubicaciones al azar.

El grado de las pruebas para las partidas que nos sean individualmente importantes puede basarse en criterios estadísticos, se deberán seleccionar al azar las ubicaciones y otras partidas a fin de proporcionar un fundamento correcto a la conclusión estadística.

Asimismo, la rotación del énfasis entre ubicaciones dentro de un sistema de transacción en particular puede ser una forma de muestreo de varias etapas y se debe efectuar utilizando conceptos de muestreo adecuados.

### 3.7.6. - DOCUMENTACIÓN DEL PLAN DE ROTACION.

Cuando no se verifiquen los controles internos vinculados a las áreas seleccionadas en un examen, o no se realicen pruebas importantes afines, se deberán exponer claramente las razones de esto en un memorándum de planeamiento u otras secciones pertinentes de los papeles de trabajo.



Se aconseja incluir en los papeles de trabajo un programa de rotación formal que respalde al memorándum de planeamiento. Dicho programa deberá documentar los criterios que se adoptaron a fin de seleccionar las diversas ubicaciones de la empresa o secciones del estado contable para el énfasis y rotación de cada año. Este debe demostrar que se visitan y someten a pruebas, en intervalos razonables, todas las ubicaciones potencialmente significativas del cliente.

### 3.8. - CORRELACIÓN ENTRE PRUEBAS IMPORTANTES Y DE CUMPLIMIENTO

En cierto año, el auditor puede decir obtener las evidencias necesarias para respaldar un dictamen ya sea solo por medio de los procedimientos de prueba importante o mediante una combinación de los procedimientos de prueba importante y de cumplimiento. En gran medida, los dos tipos de prueba se compensan. Si el auditor obtiene evidencia persuasiva directa acerca de los detalles de las transacciones y saldos, quizá no necesite tener la seguridad de que, en realidad, funcionó un sistema de control interno efectivo durante ese periodo. (los registros podrían ser correctos aun con la falta de controles. Por otra parte, si el auditor obtuvo evidencias de que el cliente cuenta con un sistema de control interno eficaz sobre ciertas clases de transacciones, ya no es tan necesario obtener evidencia directa en favor de las transacciones y saldos (se puede confiar en el sistema de control interno).

Los dos tipos de pruebas (importantes y de cumplimiento) se llevan a cabo a fin de obtener distintos tipos de evidencias de auditoría, pero ambos contribuyen a la evidencia total que se requiere para sustentar un dictamen, y el plan formal para la rotación de énfasis de auditoría debe reflejar el aspecto de los trueques entre dichas pruebas. El grado en que se deban realizar cada uno de los dos tipos de pruebas básicos para una ubicación o área de auditoría en particular en un año determinado es una cuestión que el auditor que planea el examen debe determinar por medio de la aplicación de un juicio formado.

Sin embargo, si bien las pruebas importantes y las de cumplimiento se correlacionan y compensan en grado sumo, por lo general no se debe eliminar por completo ninguno de estos dos tipos de prueba. ( véase capítulo 4)

Un plan de rotación puede requerir un estudio relativamente extenso acerca del control interno y pruebas de cumplimiento, combinado con relativamente pocas pruebas importantes de detalles para ubicaciones o áreas de auditoría en particular en un año determinado.

Dentro del plan de rotación general, cuando la extensión (índole, periodicidad o alcance) de las pruebas importantes para una ubicación o área de auditoría significativas se determina por medio de la confianza depositada en los controles internos, los papeles de trabajo deben documentar un amplio estudio y evaluación de los controles en los que se confió,

incluyendo pruebas de cumplimiento, dentro de un plazo bastante reciente a fin de proporcionar una base razonable para dicha confianza. Si bien toda regla sobre la periodicidad de las pruebas de cumplimiento necesarias estaría supeditada a excepciones basadas en circunstancias específicas, por lo general, la ubicación o área de auditoría que se juzgue individualmente importante será, en alguna medida, sometida a pruebas de cumplimiento cada año. Es adecuado variar el alcance de las pruebas requeridas. En algunos casos, se deben efectuar pruebas de cumplimiento en cada uno de los sitios importantes de la empresa e incluir un examen minucioso de los documentos y procedimientos. En otros, las pruebas de cumplimiento se concentrarán en los papeles de trabajo de los auditores internos (quienes forman parte del sistema de control interno).

Cuando se establece el alcance de las pruebas de cumplimiento y el intervalo entre tales pruebas, que resulte lógico para una circunstancia en particular, el auditor debe tomar en cuenta todos los factores pertinentes, incluso los siguientes:

- Cuánto hace que el auditor independiente llevó a cabo las pruebas de cumplimiento.
- El alcance de las pruebas de cumplimiento realizadas previamente
- El grado de cumplimiento que se halló anteriormente
- El alcance y calidad de la documentación regular del sistema de control interno que utiliza el cliente.
- La calidad, alcance y frecuencia de las pruebas de cumplimiento de la auditoría interna.

- La sensibilidad (significatividad) y dimensión relativa de la ubicación de la empresa o del sistema de transacción.
- El grado de influencia y/o inadvertencia de la alta gerencia.

Los siguientes tres ejemplos explican cómo puede el auditor aplicar estos factores en la decisión de rotación del énfasis:

El cliente A es una compañía industrial. El sistema de transacciones de la producción, de bienes de cambio y del costo de ventas es de significación para los estados contables. Se considera que los controles internos son excelentes, pero el sistema no se encuentra formalmente documentado y el cliente no cuenta con un plantel de auditoría interna.

En este caso, el auditor puede decidir que se requieran minuciosas pruebas de cumplimiento cada año.

El cliente B es un distribuidor mayorista con cinco depósitos regionales de una magnitud aproximadamente similar. Los controles internos se encuentran formalmente documentados y el cumplimiento se verifica cada seis meses por medio de un equipo competente de auditoría interna. En auditorías anteriores, el auditor independiente comprobó un alto grado de cumplimiento. El auditor considera que cada ubicación es importante en relación los estados contables. En este caso, el auditor puede decidir realizar pruebas de cumplimiento "in situ" en cuatro ubicaciones, limitando las pruebas de cumplimiento de la quinta ubicación a una revisión de los papeles de trabajo de los auditores internos.

El cliente C es una cadena minorista con 30 tiendas, y no se considera a ninguna de éstas individualmente importante. Los controles internos los someten a prueba con frecuencia. En este caso, el auditor puede decidir que lo apropiado es un plan de rotación que incluya pruebas de cumplimiento en un 20 % de las ubicaciones cada año, y seleccionará al azar 6 ubicaciones para someterla a prueba.

Cualquiera que sea el alcance y frecuencia de las pruebas de cumplimiento que se determinen para el plan de rotación, éste se debe basar en el juicio del auditor de que las pruebas a realizar proporcionen una razonable seguridad de que el sistema de control interno sigue funcionando tal como se proyectó.

En los casos donde se efectúen pruebas limitadas sobre los detalles de las transacciones o saldos, necesariamente no se requerirá la prueba de cumplimiento. Las pruebas importantes de detalles y los procedimientos de revisión analítica se pueden llevar a cabo sea que se confíe o no en el control interno. El punto clave es el fundamento en que se base el juicio del auditor para realizar pruebas limitadas. Si las pruebas importantes se restringen porque el auditor se percata de un riesgo de auditoría menor (falta de significatividad), quizá no sean necesarias las pruebas de cumplimiento.

Pero cuando quiera que el alcance esté basado en una consideración de los controles internos, se requerirán pruebas de cumplimiento previas dentro de las pautas descritas anteriormente.

Incluso para la ubicación o área de auditoría importante, el auditor puede decidir no confiar en los controles internos y, en cambio, obtener la evidencia más necesaria por medio de las pruebas importantes y, por lo tanto, abreviar o suprimir las pruebas de cumplimiento. Cuando se considere que el riesgo de auditoría es claramente insignificante, se pueden verificar las ubicaciones o las áreas de auditoría tan sólo mediante una revisión analítica u otros procedimientos importantes limitados. Los procedimientos de prueba importantes por sí (no las pruebas de cumplimiento) también pueden ser convenientes para ubicaciones más pequeñas o clientes menores donde pueden no existir controles internos completos debido a la poca cantidad de empleados.

En todo caso, el plan de rotación formal u otros papeles de trabajo deben documentar el enfoque de auditoría adoptado. Siempre que el enfoque de las pruebas importantes se base en la confianza del control interno, los papeles de trabajo en curso deben hacer referencia a los papeles de trabajo que documenten las pruebas de cumplimiento afines, y se deberá llevar a cabo el alcance mínimo de los procedimientos reseñados en la siguiente sección.

### 3.9. - ALCANCE MINIMO DE LOS PROCEDIMIENTOS.

El grado en que se pueda aplicar la rotación del énfasis es una cuestión a determinar por el juicio del auditor individual. Sin embargo, la auditoría debe incluir, y los papeles de trabajo deben reflejar, un cierto nivel mínimo de revisión y prueba para todas las áreas y ubicaciones excepto par aquéllas más insignificantes. El trabajo mínimo debe abarcar lo siguiente:

**Control Interno:** Antes de rotar el énfasis para (omitir) un ítem (ubicación, sistema de transacción, etc.) que individualmente es importante, una auditoría reciente debe haber revisado los controles de contabilidad interna, haberlos sometido a pruebas de cumplimiento y haberlos evaluado. Luego, como parte de los procedimientos mínimos, el auditor debe inquirir adecuadamente si la gerencia u otros empleados responsables consideran que el cumplimiento continua siendo de alto nivel. Los informes de auditoría interna pueden ser útiles como parte de esta encuesta. Para que este procedimiento mínimo sea aceptable, se deben disipar todas las dudas que surjan de estas indagaciones o de otro procedimiento de auditoría.

**Pruebas Importantes:** Se deben efectuar procedimientos de revisión analítica para cada ubicación o área de auditoría que no se verifique de otro modo. En algunos casos, en especial donde el ítem en cuestión es claramente inmaterial, bastará con una breve revisión y consideración de la lógica de la partida. En otros casos, se podrá efectuar una revisión minuciosa en ciertas ubicaciones y llevar acabo pruebas detalladas de los ítems inusuales.

La revisión analítica efectuada en la ubicación física que se examina reditúa mas evidencia substancial que la llamada “revisión de escritorio”, la cual se lleva a cabo en una sede distante. Si bien es imposible cuantificar el valor relativo de la información adicional obtenida, los siguientes son algunos de los beneficios que se logran:

- El auditor puede comprobar si la ubicación opera, en realidad, a un nivel de actividad que esté claramente conmensurada a aquella que reflejan los registros contables.
- El auditor puede obtener una impresión general acerca de la obsolescencia de la planta, de las existencias, etc.
- El auditor puede obtener una idea general acerca de la eficiencia y efectividad operativas.
- El auditor puede conversar con el personal operativo en forma directa.
- Será más fácil para el auditor relacionar los informes económicos financieros con las características físicas de la compañía.

### 3.10. - PERIODICIDAD DE PRUEBAS

Tradicionalmente los auditores efectúan los procedimientos en una única fecha intermedia y al final del año. Los procedimientos intermedios a menudo se realizan varios meses antes del cierre final del ejercicio fiscal del cliente.



Al planear la auditoria es necesario considerar la periodicidad de la revisión del control interno y de las pruebas de cumplimiento e importantes; es decir, cuáles procedimientos se deben efectuar durante el año y cuáles al final del mismo.

### 3.11. - REVISION DEL CONTROL INTERNO

El auditor debe adquirir una comprensión razonable acerca del sistema de control interno en la que se base la preparación del plan de auditoria. Por lo tanto, cuando se redacta el memorándum de planeamiento, el auditor ya habrá llevado a cabo parte de la revisión del sistema de control interno. El plan debe indicar cuándo se debe completar dicha revisión.

En la mayoría de los casos, la revisión debe completarse esencialmente durante la ejecución del trabajo intermedio. Sin embargo, será necesario actualizarla al final del año; esto se efectuará por medio de indagaciones apropiadas y se investigará cualquier problema que haya surgido, a fin de llegar al convencimiento de que los mismos controles están en operación durante todo el año. (Véase capítulo 3.

### 3.12. - CAMBIOS DEL ALCANCE A MEDIDA QUE PROGRESA LA AUDITORIA.

Por regla general, el auditor determina el alcance de las pruebas después del estudio de auditoria preliminar y antes de comenzar la ejecución del trabajo.

Esto significa con anterioridad a la finalización de la revisión del control interno y con antelación a la realización de las pruebas de cumplimiento.

En ese momento, la determinación del alcance es experimental y se basa en la suposición de que el control interno no haya cambiado (o que se han efectuado ciertos cambios específicos. Por lo tanto el programa de auditoria al comienzo de la ejecución del trabajo es necesariamente provisorio.

Por consiguiente, el programa a menudo requiere una revisión de campo como consecuencia de los cambios en el control interno o por otras circunstancias no contempladas en el programa provisorio.

El auditor no debe pensar que una vez que se confeccionó el programa, se le debe seguir a toda costa. Por el contrario, el programa de auditoria se debe modificar en lo que sea conveniente, a medida que progresa el trabajo. Los cambios pueden ser incrementar o disminuir el alcance.

Los siguientes casos son ejemplos de situaciones que indican la necesidad de modificar el programa.

- Cambios en el sistema de control interno o en el de registro del cliente que se ignoraban cuando se confeccionó el programa.
- Cambios en la significatividad de las ubicaciones o montos que puedan exigir un incremento o disminución en el alcance de las pruebas.

- Resultados de las pruebas de cumplimiento que sean distintos a los que se esperaba.
- Aumento o disminución en el riesgo relativo de auditoría.

Resulta esencial que se utilicen los resultados de la revisión del control interno y de las pruebas de cumplimiento para modificar las pruebas importantes afines.

Al finalizar las pruebas de cumplimiento, se deben prever las pruebas importantes planeadas a fin de determinar si se debe modificar el alcance o cambiar el énfasis. Esto se logra óptimamente si el gerente revisa los papeles de trabajo de la prueba de cumplimiento antes de iniciar las pruebas importantes.

## **CAPITULO 4. -ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO**

“El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas coordinados adoptados dentro de una empresa para salvaguardar sus activos, comprobar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operativa y fomentar la adhesión a las políticas administrativas prescritas”.

La segunda norma relativa a la ejecución del trabajo establece la responsabilidad del auditor de conocer el control interno: “ Debe realizarse un estudio y evaluación apropiados sobre el control interno existente en los que se fundamente la confianza y la determinación del resultante alcance de las pruebas al que se debe limitar los procedimientos de auditoría “.

Según se expone mas detalladamente a continuación, el “estudio” del control interno se compone de dos fases; la “revisión” del sistema” y las “pruebas de cumplimiento”. En cada examen, para cada sistema de transacción que genere material de información para los estados financieros, el auditor debe basar el alcance de las pruebas importantes en una comprensión del control contable interno que se obtendrá por medio de la revisión y evaluación de dicho control. La revisión debe ser de fecha lo bastante reciente como para proporcionar un conocimiento actual.

Como parte de un mínimo de nivel de trabajo es posible suprimir las pruebas de cumplimiento; sin embargo, el auditor por lo general, solo considerara que es conveniente suprimir dichas pruebas en el caso de sistemas de transacciones con volúmenes relativamente bajos, en porciones de poca importancia para la auditoria o en clientes menores.

Las normas relativas al estudio que realice el auditor sobre el control interno se aplican tanto para el sistema de procesamiento electrónico de datos como para el manual. Por lo tanto, se debe llevar a cabo una revisión adecuada para el sistema que utilice procesamiento electrónico de datos.

#### 4.1. - CONTROL CONTABLE Y CONTROL ADMINISTRATIVO

Se puede hacer una separación del control interno en "control contable" y "control administrativo" haciendo la indicación de que el auditor se ocupa principalmente del control contable.

El control administrativo comprende " el plan de organización y los procedimientos y registros que se relacionan con los procesos decisorios que conducen a la autorización de transacciones por parte de la gerencia". Dicha autorización es una función administrativa directamente relacionada con la responsabilidad de alcanzar los objetivos de la organización y constituye un punto de partida para establecer el control contable.

“El control contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que se relacionan con la salvaguarda de los activos y la confiabilidad de los registros contables y, en consecuencia, están destinados a proporcionar una seguridad razonable de que:

- a. Las transacciones se realizan de acuerdo con autorización general o específica de la gerencia.
- b. Las transacciones que se registran son necesarias para permitir la preparación de los estados financieros en conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados...y para mantener una contabilidad de los activos.
- c. El acceso al activo solo esta permitido de acuerdo con la autorización de la gerencia.
- d. La contabilidad registrada del activo se compara con el activo existente en intervalos razonables y se toman las medidas con respecto a cualquier diferencia.

La revisión que realice el auditor sobre el control interno es en esencia, una revisión del control contable. No obstante, el auditor tiene la obligación de examinar y verificar aquellos controles administrativos que sirvan de fundamento para reducir las pruebas importantes. Por ejemplo, si se confía en un sistema de control presupuestario, el auditor debe revisar y verificar los procedimientos que comprende dicho sistema.

El control administrativo comprende elementos tales como controles de organización, controles administrativos y controles del sistema de información. El control de organización involucra controles sobre las operaciones que sean la resultante de la manera en que la compañía asigna responsabilidades y delega facultades. A menudo la clave de las operaciones bien dirigidas y controladas radica en la medida en que las transacciones son controladas por individuos responsables.

Los controles operativos comprenden métodos administrativos asignados para juzgar los resultados y promover el desempeño creciente.

Dentro de esta categoría se incluyen técnicas tales como normas relativas al desempeño del trabajo, presupuestos, controles de producción y procedimientos de ordenamiento armónico.

Los controles de los sistemas de información son el medio por el cual la gerencia determina lo que sucede en la compañía, cuales son los datos a disposición de los que adoptan las decisiones. Los sistemas de información no solo abarcan los datos contables sino todos aquellos que sean de utilidad para adoptar decisiones.

El auditor debe familiarizarse con cada uno de los elementos del control administrativo de la misma forma en que se pone al tanto de las condiciones generales del negocio de la empresa.

No obstante, no se requiere efectuar una revisión metódica a menos que se vaya a confiar en un aspecto específico del control. La revisión esencial del auditor se hará principalmente respecto de los controles contables.

La distinción entre los controles contables y los administrativos rige tanto para los sistemas manuales como para los EDP. Por lo tanto, cuando se revisa los controles EDP, solo será necesario examinar los controles contables y no así los controles administrativos. Por ejemplo, los controles sobre la determinación de las escalas de pagos u horas de trabajo (ya sea en el departamento contable o EDP) son, por lo general, controles administrativos que no es necesario revisar.

Sin embargo, a menudo no existe una clara distinción entre lo que es un control administrativo y uno contable. Por ejemplo, si la gerencia utiliza el sistema de presentación mensual de estados contables de la compañía para dirigir el negocio, entonces se le considerará como control administrativo. Pero si también se le utiliza para evitar la clasificación errónea de cargos a un departamento equivocado (mediante la revisión y pedido de corrección de los cargos inapropiados por parte del jefe de ese departamento) se convierte en control contable. Todo control que conduzca a estados contables más confiables encierra la posibilidad de ser un control contable. Por lo tanto, el auditor debe considerar cuidadosamente la índoles del control y ver si este puede conducir a estados contables pertinentes. De ser así, se le puede considerar como control contable.



## 4.2. - FASES DEL ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO

El estudio del auditor sobre el control interno consta de dos fases: a) obtener conocimiento y entendimiento acerca de los procedimientos y métodos prescritos por la gerencia y b) llegar a un convencimiento razonable de que los procedimientos prescritos están en uso y que operan según se planeó. A estas fases se les denomina "revisión del sistema" y "pruebas de cumplimiento".

La revisión del sistema de control interno comienza durante el proceso de planeación de la auditoría. Al elaborar el enfoque de la auditoría, el auditor debe establecer los objetivos básicos de la auditoría, identificar las partes del sistema de control interno que puedan servir como fundamento de confianza y planear el estudio a fondo de dichos controles. El auditor debe obtener suficiente información para realizar una amplia revisión general del sistema de control interno y de los cambios que se hayan producido desde la auditoría anterior.

Dicho examen general debe comprender como mínimo:

- Un conocimiento de los métodos de procesamiento manual, mecánico y electrónico de datos que se utilicen.
- Comprensión del flujo de transacciones tanto de las partes manuales como EDP (si fuese aplicable) de cada sistema contable significativo.
- Conocimiento de la estructura de los controles contables.

El propósito de la revisión que realice el auditor sobre el control interno es evaluar la suficiencia de los controles individuales y, basado en dicha suficiencia,

determinar si se puede confiar en dichos controles. Si el auditor decide confiar en ellos, se realizarán pruebas de cumplimiento.

Debido a la importancia que ésta tiene al idearse el cotejo del plan de auditoría, resulta esencial que la revisión del control interno constituya uno de los primeros pasos en el examen.

En algunos casos, esta revisión general indicará que, debido a razones de suficiencia o eficiencia, no se puede confiar en ninguno de los controles de un sistema de transacciones en particular. En estos casos, los papeles de trabajo (por lo general, el memorándum de planeación) deberán documentar las causas y el auditor deberá obtener suficientes evidencias de auditoría convincentes sólo mediante los procedimientos de prueba importantes.

No obstante, en la mayoría de los casos se confiará en algunos controles internos para determinar el alcance de las pruebas importantes. En estos casos, se puede emplear los procedimientos expuestos en la siguiente sección.

En el examen corriente, la revisión que realiza el auditor sobre el control interno no se efectúa con el objeto de asesorar a la gerencia del cliente acerca del sistema y de las deficiencias del control. Por lo contrario, se lleva a cabo para determinar o evaluar el alcance de la auditoría. No obstante, cuando quiera que el auditor descubra dichas deficiencias y las considere de importancia, se le debe hacer saber a la gerencia.

Se define a la deficiencia importante en el control contable interno como “una situación en la cual el auditor considera que los procedimientos prescritos o el grado de cumplimiento con éstos no proporcionan una certeza razonable de que los errores o irregularidades, en cantidades que serian de significación en los estados contables que se estén auditando, serán evitados o descubiertos, dentro de un período oportuno, por los empleados, en el curso normal de desempeño de las funciones que les fueron asignadas”.

Si bien por lo general, resulta esencial para una auditoria eficiente confiar en muchos de los controles internos existente, no se debe adoptar automáticamente la decisión de verificar un control en particular. El auditor debe elaborar cuidadosamente el plan de auditoria a fin de estar seguro de que se verificarán todos los controles importantes, no obstante, sólo se requiere examinar aquellos controles en los que se confiará (controles clave).

#### 4.2.1. - REVISION DEL SISTEMA

La revisión del control interno se efectúa, por lo general, mediante la indagación con el personal del cliente y por medio de la remisión a documentación tal como manuales de procedimientos, descripciones del trabajo y cursogramas. La revisión del control interno se documenta generalmente con programas adaptados especialmente que incluyen preguntas que apuntan a las características del control clave, seguidas por pruebas de auditoria afines.

En algunos casos, las preguntas sobre el control interno se pueden complementar o reemplazar por descripciones narrativas o diagramas de flujo de los sistemas de control interno, acompañados por conclusiones claras en cuanto a la suficiencia de los controles.

#### 4.2.2. - EL PROCESO DE REVISION

En vista de que el auditor inicialmente obtiene información acerca del control interno por medio de la indagación y entrevista, es importante que los procedimientos de indagación y entrevistas sean llevados a cabo en forma eficaz. Los cuestionarios que se empleen para evaluar el control interno no deben ser entregados al personal del cliente a fin de que los completen. Dichos cuestionarios forman parte de los programas de auditoria y deberán considerarse confidenciales.

Mucha de la gente en la organización del cliente, en particular aquella que posea experiencia en auditoria, sabe que los cuestionarios de evaluación del control interno están ideados frecuentemente para obtener respuestas "NO" y así revelar las posibles deficiencias. Este conocimiento crea una tendencia a contestar "SI". Dicha propensión se puede contrarrestar al parafrasear las preguntas directas de modo tal de permitir contestaciones ilimitadas.

Por ejemplo, el auditor puede preguntar "Con que frecuencia se concilian las cuentas bancarias?" para reemplazar la típica pregunta "Las cuentas bancarias se concilian en forma regular?" o el auditor puede preguntar. Que procedimientos se siguen para las conciliaciones bancarias? ". Basándose en la respuesta, el auditor puede contestar todos los ítems del cuestionario relacionados con estos procedimientos.

El hecho importante es que el interrogatorio eficaz puede poner de manifiesto información que no sería revelada si la entrevista se realizara de un modo rutinario. Se deben utilizar los cuestionarios con el objeto de promover una indagación decisiva y no como mera rutina mecánica. Es necesario escuchar atentamente a lo que el entrevistado dice e interpretar las inferencias de todas las respuestas.

También es necesario formular las preguntas a la persona indicada, aquella que conozca las respuestas y esté dispuesta a dárselas al auditor. En algunos casos, dicho individuo es el que tiene la responsabilidad total, por ejemplo, el contralor o el tesorero. En otros casos, esa persona es la que de hecho realiza el trabajo (por ejemplo, el facturador) o el superior inmediato a aquella que efectúa el trabajo (por ejemplo, el supervisor de cuentas por cobrar).

Es importante recordar que el auditor no puede confiar en un control simplemente porque alguien le informe, ya sea oralmente o por escrito, que éste existe, independientemente del método de entrevista.

Para determinar la efectividad de los controles en la operación real se requiere llevar a cabo pruebas (ver capítulo 4 pto 4.1)

En algunos casos (en especial, cuando resulta difícil verificar las respuestas por medio del examen de evidencia documental, tal como iniciales o sellos) es conveniente formular a distintos empleados del cliente preguntas similares. En la medida que las contestaciones se corroboren mutuamente, el auditor alcanzará un mayor convencimiento. El auditor debe enfocar dicho interrogatorio corroborativo con el suficiente tacto como para que el personal del cliente comprenda que éste es un procedimiento de auditoría rutinario y no el resultado de una falta de confianza respecto de las respuestas obtenidas. Por supuesto, cuando las contestaciones no son corroborantes, el auditor logra información sobre posibles problemas (que se deben resolver).

El auditor también debe considerar la posibilidad de que existan prejuicios por parte del individuo al que se le formulan las preguntas. Por ejemplo, la persona se beneficia en algo en dar una determinada información? El entrevistado dice al auditor lo que supone que éste espera oír en vez de la realidad?

El entrevistado tiene un criterio independiente al resto de la organización? O el entrevistado dirá al auditor sólo lo que cree que la organización desea que el auditor sepa?

Al efectuar la revisión, en especial cuando es la primera auditoría que se efectúa en una compañía, a menudo resulta útil escoger una o más transacciones y “repasar superficialmente” el sistema.

Este “repaso superficial” ayuda a obtener una mejor comprensión del mismo, se debe considerar que este “repaso superficial” no es un sustituto de la prueba de cumplimiento.

#### 4.2.3. - SISTEMAS DE TRANSACCION

Al examinar el control interno el auditor debe llegar a comprender cómo se procesan y controlan las transacciones individuales y las categorías de transacciones. El auditor debe concentrarse en los procedimientos de control correlacionados que procesen amplias categorías de transacciones (a veces denominadas “sistemas de transacciones” o “ciclos de transacción”) y no en los controles relacionados con cuentas específicas. Por ejemplo, el auditor debe considerar la revisión de los controles sobre la “obtención de bienes y servicios y el pago de ellos” en vez de aquellos sobre “las cuentas por pagar”.

Dentro de un sistema de transacción determinado, el auditor, por lo general, no aplica procedimientos de auditoría distintos para las transacciones con diferencias menores. Por ejemplo, se pueden verificar los controles sobre los ingresos de caja basándose en todos los ingresos, sin tomar en consideración aquellas cuentas a las que se acreditan los ingresos.

No obstante, en algunos casos es conveniente efectuar una inspección más minuciosa. Cuando los controles sobre un sistema de transacción en particular son adecuados, salvo en los referentes a ciertas transacciones dentro de una categoría, puede resultar más conveniente ampliar los procedimientos solo para esas transacciones en vez de para el total. Por ejemplo, los controles sobre los ingresos de caja pueden ser eficientes excepto en lo referente a las ventas de desperdicios; será más efectivo ampliar la extensión de la muestra para las pruebas importantes de los ingresos provenientes de las ventas de desperdicios (de ser considerables) mientras se utiliza una muestra más pequeña para las pruebas importantes de otros ingresos de caja.

#### 4.2.4. - EFICIENCIAS Y DEFICIENCIAS

Los controles y deficiencias que afectan a diferentes categorías de transacciones no tienen, por lo general, compensación en sus efectos.

Por ejemplo, los controles eficaces en los procedimientos de egresos de caja habitualmente no atenúan las deficiencias de los procedimientos de ingresos de caja. Análogamente, los controles eficaces en los procedimientos de cobranza no compensan las deficiencias en los procedimientos de facturación.

Sin embargo, dentro de un mismo sistema de transacción, la ausencia de un control determinado puede ser atenuada por el funcionamiento efectivo de otro control.



Por ejemplo, mediante la perforación no se pueden cancelar las facturas pagadas, pero la persona que cobre el cheque puede inicializar las facturas en el momento en que recibe el cheque.

#### 4.2.5. - USO DE CURSOGRAMAS

Los cursogramas son una excelente herramienta para efectos de llevar a cabo un buen estudio y evaluación del control interno. Dado el carácter gráfico de los cursogramas son más fáciles de actualizar que los cuestionarios o el memorando descriptivo.

El auditor debe tener especial cuidado en el personal que va a definir y detallar los cursogramas ya que de esto dependerá la certeza y utilidad de estos.

#### 4.3. - PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO

Las pruebas de cumplimiento se deben dar siempre y cuando el auditor confíe en los controles que tiene establecida la compañía en determinado renglón de los estados financieros.

Sirven para asegurarnos que la información que se recabó durante la evaluación del control interno se está llevando a cabo correctamente y en la forma en que se mencionó.

El auditor debe tomar conciencia de que la gerencia y los supervisores pueden ordenar a sus subordinados que registren o encubran transacciones, de forma tal que dé resultado una estimación incorrecta de significación de los estados financieros o que haga que los procedimientos de control sean ineficaces. La gerencia o incluso los empleados de niveles intermedios pueden perpetuar las irregularidades al pasar por alto controles que evitarían irregularidades similares por parte de otros empleados.

#### 4.3.1. - SUPRESION DE LA PRUEBA DE CUMPLIMIENTO

Se establece que las pruebas de cumplimiento no son necesarias si no se confía en los procedimientos prescritos de control interno del cliente. El auditor puede decidir no confiar en los procedimientos prescritos por que: a) los procedimientos no son satisfactorios o b) la gestión que se requiere para verificar el cumplimiento superaría a la reducción de esfuerzo que se lograría al confiar en los controles internos. Esta última conclusión puede surgir al considerar la índole o cantidad de las transacciones o saldos involucrados, los métodos de procesamiento de datos que se utilicen y las pruebas importantes que se puedan aplicar.

La pregunta esencial para decidir suprimir las pruebas de cumplimiento es: Cuándo confía el auditor en los controles prescritos y exactamente cuáles son los controles en que se confía?

Por ejemplo, suponga que el cliente sólo tiene 5 clientes importantes y que el auditor logra confirmar tanto las cuentas por cobrar a fin de año como la cantidad de transacciones de venta durante el año. En este caso, es probable que el auditor confíe muy poco en los controles. Sin embargo, advierta que se depositó cierta confianza en aquellos controles que proporcionan el convencimiento de que existen sólo cinco clientes.

Además, si los saldos de las cuentas por cobrar estuviesen subvaluados en los libros, es posible que el procedimiento de confirmación no logre detectar dicha subvaluación. Sólo a través de la confianza en el sistema de control interno o mediante pruebas importantes adicionales podrá el auditor llegar al convencimiento de que no existen clientes adicionales ni una subvaluación importante en los saldos

Por lo tanto, incluso en este caso, puede haber cierta confianza limitada en los controles y, en consecuencia, se requerirán algunas pruebas de cumplimiento restringidas a fin de alcanzar estos objetivos limitados.

Existen pocos casos en los que el auditor no deposita confianza alguna en los controles. Sin embargo, habrá ocasiones en que el auditor sólo deposita un poco de confianza y, por consiguiente, deberá efectuar pruebas de cumplimiento limitadas (en tanto lleva a cabo pruebas importantes extensas).

También existen áreas en las que se puede conformar una prueba importante de modo de ser de doble propósito a fin de que el auditor llegue a un convencimiento en cuanto al cumplimiento.

Por ejemplo, en el caso anterior de una compañía con 5 clientes, el auditor puede llevar a cabo una prueba de doble propósito sobre las ventas y despachos con el objeto de llegar al convencimiento de que esos fueron los únicos 5 clientes y que las ventas no fueron subvaluadas.

#### 4.3.2. - CONFIANZA EN LOS CONTROLES CLAVE

Los controles internos son “confiables” cuando el auditor cree que estos existen y que son eficaces, y basándose en esa creencia, suprime un procedimiento que de lo contrario emplearía, realiza menos pruebas de las que efectuaría en otras circunstancias, o modifica la fecha de un procedimiento de prueba importante.

Cuando el auditor se propone confiar en los controles internos, debe identificar aquellos que considere eficaces, realizar un estudio a fondo sobre éstos y llevar a cabo pruebas de cumplimiento, después, podrá reducir el alcance de las pruebas importantes al confiar en aquellos controles que son eficaces.

Al evaluar y examinar los controles internos, el auditor no debe considerar que todos los controles tienen la misma importancia.

Por el contrario, intentará identificar los controles clave: aquellos que, de existir y ser observados eficazmente, harán que el sistema contable proporcione información contable confiable.

Por ejemplo, en un sistema para la facturación, el auditor preguntará que controles existen para asegurar que todos los despachos son facturados, qué controles hay para asegurar que todas las facturas de ventas son registradas como cuentas por cobrar y que controles existen para asegurar que eventualmente todas las cuentas por cobrar han sido cobradas. Al pensar en función de los objetivos, es menos probable que el auditor se preocupe por las deficiencias que han sido compensadas por otros controles. Si se alcanzan los objetivos de controles generales, se podrá confiar frecuentemente en el sistema.

Al revisar el control interno, el auditor debe considerar los controles en su totalidad: Evitan que se cometa cualquier tipo error? De no ser así, detectan y corrigen los errores? No se pueden considerar las deficiencias en forma aislada; por el contrario el auditor debe tomar en cuenta las posibilidades de los controles compensatorios.

Otros controles que compensen una deficiencia, ya sean al evitar que se cometan errores, al detectar los errores que la deficiencia permitió que ocurran o al corregir dichos errores dentro de un tiempo delimitado apropiado.

Algunos controles reducen la frecuencia con que se cometen errores. Actúan como guía para que las cosas sucedan en la forma correcta, por ejemplo, la

exigencia de que se utilice una orden de compra debidamente aprobada para cada compra que se haga es un control preventivo.

Otros controles no evitan que se cometan errores, pero en cambio, dan la alerta después que algo ha sucedido. El control puede confirmar ulteriores procesamientos o sencillamente registrar el acontecimiento. Por ejemplo, la preparación de las conciliaciones bancarias constituye un procedimiento útil para detectar si se han cometido errores en los procedimientos de ingresos y/o egresos de caja.

Algunos procedimientos de control contribuyen a la investigación y corrección de los errores que se hayan detectado. Dichos controles deben también identificar las causas de los errores detectados a fin de rectificarlas. La gerencia quizá decida que no vale la pena tomar medidas correctivas; sin embargo, esta decisión debe ser adoptada con conocimiento de causa y no por omisión.

#### 4.3.3. - APLICACIÓN DEL CONCEPTO DE CONTROL CLAVE

Al planear la índole, periodicidad y alcance de las pruebas de auditoría, el auditor puede presuponer que durante el examen encontrará un sistema de control interno eficaz y establecer un alcance de prueba importante experimental basándose en esa suposición. Luego, el auditor examinará el sistema a fin de identificar las deficiencias en el control interno; cada deficiencia de significación, donde no exista ningún control compensatorio, exigirá un incremento en el

alcance de auditoría, ya que esto implica que no se puede confiar en un control básico. En otros casos, el auditor puede demorar el planeamiento de las pruebas importantes hasta después que se haya estudiado el sistema de control interno, y basar el alcance inicial en los resultados de dicho estudio.

El auditor puede utilizar ya sea el enfoque "directo" (donde se identifica a los controles que parezcan ser confiables y correspondientemente se establece el alcance) o el "indirecto" (donde se identifican los controles que parezcan ser deficientes y, en consecuencia, se incrementa el alcance). A menudo se utilizará la combinación de ambos enfoques. Es decir, el plan se ideará sobre la base de un supuesto nivel intermedio de control interno; luego, sí se averigua que los controles son más eficaces de lo que se suponía, se reducirá el alcance; y si se descubren deficiencias, el auditor considerará la posibilidad de aumentar el alcance como consecuencia de dichas deficiencias. Debido a que las deficiencias tienen su importancia, el auditor debe reconsiderar el alcance de auditoría cuando quiera que se descubran deficiencias. Es decir, el auditor debe reflexionar si el alcance contempla la deficiencia que se encontró. De ser así, no se requiere efectuar ninguna modificación en el alcance. De lo contrario, se le debe modificar.

Para determinar en qué controles se confiará, el auditor debe formularse la siguiente pregunta: "Haría las cosas en forma diferente si este control no estuviese en absoluto en operación?" si la respuesta es NO, no se confiará en el control ni tampoco será necesario verificar su cumplimiento.

Por ejemplo, el cliente puede tener un procedimiento por el que todos los empleados de las áreas de sistemas (EDP) y contables estén cubiertos por un seguro de fidelidad. Como probablemente el auditor no cambiaría el alcance de la verificación por pruebas selectivas si no estuviese dicho control, no se confiará en el mismo ni tampoco será necesario verificar su cumplimiento.

Es importante que el auditor base la evaluación del control interno específicamente en aquellos controles en que se confiará. Luego se pueden idear pruebas de cumplimiento para verificar los mismos. Es probable que, sin objetivos de prueba específicos, el auditor verifique información innecesaria o que no examine aquella que sí lo es, o en el peor de los casos, ambas cosas.

#### 4.3.4. - EJEMPLOS SOBRE LA CONFIANZA

No es necesario confiar en todos los controles. A menudo existen varios controles que individualmente logran el mismo propósito o que en conjunto están destinados a alcanzar el mismo fin. Por ejemplo, los procedimientos del cliente para la codificación de egresos pueden involucrar todos los siguientes aspectos:

- a) Un individuo que utilice un manual de contabilidad y determine la codificación
- b) Un programa de computadora que verifica que sólo se realizan débitos en las cuentas abiertas (pero no se puede comprobar la exactitud del código)
- c) Una revisión de los códigos por parte de la persona que aprueba el pago



d) Una revisión superficial por el firmante de cheques.

El auditor puede decidir confiar en cualquiera de éstos o en todos ellos, aunque es muy probable que confíe conjuntamente en (a) y (b) a fin de llegar al convencimiento de que la codificación es adecuada.

El auditor no confiará tan solo en el control (b) ya que éste únicamente verifica que se realizan débitos en las cuentas abiertas; no comprueba si se debita la cuenta apropiada. El auditor tampoco confiará sólo en el control (d) ya que éste parece ser un control superficial.

Como segundo ejemplo, los procedimientos del cliente para evitar dobles pagos pueden involucrar lo siguiente:

- a) Prohibición de fotocopiar las facturas de proveedores
- b) Pagar según la factura del proveedor y no de acuerdo con los estados de cuenta de cada proveedor.
- c) Hacer que cada factura sea perforada e ingresada al sistema contable con el sello "pagada"
- d) Un programa de computadora que verifique que no se ha registrado esa factura en el archivo histórico de compras.
- e) Una revisión superficial por el firmante de cheques.

La compañía no cancela documento mediante perforación ya que considera que dicha cancelación sería redundante en vista de los otros controles.

En estas circunstancias, el auditor quizá decida que el control principal es el programa de computadora que verifica el registro anterior en el archivo histórico de compras. Se puede llegar a esta decisión porque los controles (a) y (b) son de supervisión le resultara difícil al cliente cumplimentarlos; (e) es superficial y, por lo tanto, no basta para darle confianza; c) puede resultar eficaz, pero el auditor quizá decida que el departamento de cuentas por pagar en realidad no utiliza el sello de "pagado" para indicar cada pago. Por lo tanto, debido a que se requiere confiar en un control de computación, el auditor puede decidir que sea un especialista de EDP quien realice la aplicación a fin de llegar a un convencimiento de que el programa incluye los controles apropiados. Se puede llevar a cabo pruebas de los ítems rechazados. Asimismo, se puede utilizar el enfoque de resultados de pruebas con el objeto de determinar si el programa comprende los controles pertinentes. El auditor quizá decida realizar procedimientos de resultados de pruebas periódicamente a lo largo del año para cerciorarse de que no existen cambios en el sistema.

#### 4.4. - EVALUACION DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Después que el auditor obtenga información acerca de los controles, se debe realizar una evaluación. Esto involucra:

- Considerar los tipos de errores e irregularidades que puedan suceder

- Determinar los controles que deberían prevenir o detectar dichos errores o irregularidades

- Determinar si el sistema del cliente requiere los procedimientos necesarios
- Evaluar todas las deficiencias (es decir, posibles tipos de errores que los controles del cliente no cubran) a fin de determinar el efecto de éstas sobre las pruebas importantes.

- Identificar la eficiencia del sistema

- Determinar cuáles son los controles en los que desea confiar el auditor.

En muchas condiciones, el auditor deberá realizar la evaluación tres veces. La primer evaluación se debe efectuar durante el proceso de planeamiento cuando el auditor identifica aquellos controles que parezcan tener un fundamento de confianza. La segunda evaluación se debe realizar al término del estudio a fondo sobre el control interno (antes de completar las pruebas de cumplimiento).

Dicha evaluación ayuda al auditor a determinar cuáles controles se deben verificar en cuanto al cumplimiento y a estimar adecuadamente la eficiencia y deficiencia de los controles prescritos.

La tercer evaluación se debe efectuar después de finalizadas las pruebas de cumplimiento. Aquí el auditor realiza una evaluación que se basa en el cumplimiento real y decide si va a modificar la índole, periodicidad y/o alcance de la prueba importante.

#### 4.4.1. - EJEMPLO SOBRE EL PROCESO DE EVALUACIÓN

El proceso de reflexión para evaluar los controles se puede ilustrar por medio del siguiente ejemplo: al realizar la revisión del control interno, se le informa al auditor que la compañía no cuenta con un procedimiento para la cancelación de facturas mediante la perforación. Lo subsiguiente ejemplifica la lógica que el auditor emplea para determinar cómo va a reaccionar ante esta situación.

Primero, el auditor determina el tipo de errores e irregularidades que pueden surgir a causa de esta deficiencia. Típicamente, el error principal serán los dobles pagos a proveedores. Una posible irregularidad sería que se efectúe un pago al proveedor y que alguien del área de cuentas por pagar, que tenga acceso a las facturas y pagos, cobre un segundo pago.

Luego el auditor considera cuáles son los controles que tiene el cliente para evitar los dobles pagos, ya sean por error o intencionales. Por ejemplo, el uso del sello que diga "pagado" señalando el número de cheque sobre la factura, sello del departamento de perforación sobre las facturas que estén perforadas, un programa de computación que verifique los dobles pagos, etc.

Posteriormente el auditor evalúa si estos otros procedimientos reducen o eliminan por completo dicha deficiencia. Por ejemplo, el número de operaciones es tan pequeño que la administración advertiría los dobles pagos? Se revisan los

estados de cuenta de los proveedores y de ser así, estos exhiben cada pago acreditado? Finalmente, el auditor evalúa cualquier deficiencia que reste.

El auditor determina, para cada una de las restantes deficiencias, cuáles pruebas importantes se deben modificar a fin de cerciorarse de que la deficiencia no originó una estimación errónea importante en los estados contables.

Por ejemplo, en el presente caso, el auditor quizá desee revisar las facturas de los proveedores, confirmarlas con los proveedores, examinar los porcentajes de ganancia bruta, revisar los cargos sobre el costo de venta, o utilizar un programa de auditoria con ayuda de la computadora para localizar los dobles pagos.

Este ejemplo se concentra en la deficiencia. Sin embargo, el auditor pudo haber encontrado la eficiencia del sistema: por ejemplo, un programa de computación que verifique los dobles pagos. Si el auditor desea confiar en dicha eficiencia, deberá llevar acabo pruebas de cumplimiento en cuanto al funcionamiento de ésta.

#### 4.5. - AUDITORES INTERNOS.

La función de una auditoria interna que esté bien organizada y competentemente integrada puede constituir un factor importante en un sistema de control interno.

Por lo tanto, el auditor independiente debe, en cada examen, conocer y mantenerse informado acerca de las actividades del departamento de auditoría interna, ya que el trabajo de los auditores internos puede influir en forma importante sobre la evaluación del control interno y sobre la índole, periodicidad y alcance de los procedimientos de auditoría.

#### 4.5.1. - EVALUACIÓN DE LA FUNCIÓN DE AUDITORÍA INTERNA

Cuando el cliente cuenta con un plantel de auditoría interna, el auditor debe revisar el alcance de las actividades de éste, los informes presentados, las carpetas de papeles de trabajo, etc., a fin de llegar a comprender el impacto que dichas actividades ejercen sobre el sistema de control en conjunto. Por lo general, esta revisión debe ser exhaustiva y los papeles de trabajo deben documentar claramente la naturaleza de las actividades del personal de auditoría interna y las conclusiones del auditor en cuanto a la eficacia de las gestiones de dicho personal.

El auditor independiente debe quedar satisfecho con la calidad de la función de la auditoría interna, tanto en términos de capacidad potencial como de desempeño real, antes de realizar cualquier modificación en la índole, periodicidad o alcance de los procedimientos de auditoría. Esta evaluación cualitativa debe considerar los siguientes aspectos:

1. - Independencia relativa: los auditores internos son empleados de la compañía y, por lo tanto, no se puede considerar que tengan el mismo grado de independencia de los auditores externos.

La independencia es una condición mental que los auditores internos pueden poseer hasta cierto punto, según la posición relativa del departamento de auditoría interna dentro de la organización y el apoyo que este tenga de la gerencia. El jefe de departamento debe informar al más alto nivel gerencial posible y debe tener acceso y sin impedimentos en el comité de auditoría del directorio. Si la gerencia controla demasiado estricto a los auditores internos es posible que las actividades de estos se enfoquen en forma muy limitada y que no proporcionen mayor complemento para los otros procedimientos de control interno.

2. - Competencia: los auditores internos deben tener capacitación y experiencia profesional acordes con las responsabilidades que se requiere que cumplan. Además de poseer conocimientos de contabilidad y auditoría, deben comprender claramente las responsabilidades gerenciales y las operaciones de la compañía. Se deben emplear programas de capacitación regular (o la participación en cursos de capacitación externos) a fin de asegurar que todos los miembros del plantel comprendan el porqué de sus actividades y se mantengan al tanto de conceptos y técnicas nuevos para que sean más eficientes. Con el objeto de ampliar las aptitudes de los auditores internos, se les deben asignar distintas obligaciones y tareas y rotarlos

y los compromisos continuos. Debe existir una supervisión adecuada en todos los niveles.

3. - Documentación: se deben planear y programar cuidadosamente las actividades de auditoria interna a fin de asegurar que los objetivos del departamento, tanto a largo, como a corto plazo, se han llevados a cabo en forma conveniente. Los auditores internos necesitan papeles de trabajo necesarios para documentar la gestión de auditoria interna. Estos deben incluir programas de auditoria que presenten una relación clara sobre el alcance realizado y sustentación suficiente para las conclusiones a las que se llegó. Los supervisores deben revisar convenientemente los papeles de trabajo e informes.

Sin documentación pertinente la gestión de auditoria interna puede resultar de poco valor para el auditor independiente ya que quizá no pueda depositar mayor confianza en dicha tarea.

4. - Presentación y seguimiento: los procedimientos deben comprender la presentación de informes a los niveles pertinentes y poseer un fundamento lo bastante explícito como para asegurar que los informes recibirán debida atención. Los procedimientos también deben requerir respuestas oportunas por parte de los niveles de gerencia pertinentes y un seguimiento adecuado por parte de los auditores internos a fin de cerciorarse de que las recomendaciones presentadas sean implantadas apropiadamente.



#### 4.5.2. - CONFIANZA EN LOS AUDITORES INTERNOS

Frecuentemente los clientes tienen sistemas de control interno muy eficaces, incluso un programa de auditoría interna amplio lo cual posibilita que el auditor independiente resuelva alternar, de un año a otro, ciertas áreas de énfasis de auditoría. En algunos casos se decidirá que esto es apropiado con respecto a ciertas fases de la verificación por pruebas en determinadas áreas o, quizá, en áreas de auditoría totales. En muchos compromisos de gran envergadura, las actividades de auditoría interna le permiten al auditor independiente alternar las visitas en sucursales o compañías subsidiarias. Todas estas decisiones se deben sopesar detenidamente según la importancia de la actividad en relación con los estados financieros sobre los que informa el auditor, y la eficacia de otros controles sobre el área de auditoría o localidad involucrada.

En este sentido los auditores deben tener siempre presente que el trabajo que realizan los auditores internos es un complemento, y nunca un sustituto, de la tarea del auditor independiente. Sus actividades no constituyen parte del examen del auditor independiente, mas bien son un aspecto importante del sistema de control en sí.

Cuando las actividades de un plantel de auditoría interna forman parte importante del plan de auditoría, el auditor independiente debe coordinar cuidadosamente dichas actividades en una temprana etapa del planeamiento.

Se deben examinar los programas y establecer claramente las fechas, el alcance del trabajo etc. Cuando se rotan las áreas del examen o se modifica, en alguna forma significativa, el énfasis en reconocimiento del programa de auditoría interna, el auditor independiente debe estar convencido de que ellos han comprendido las exigencias de la auditoría y de que dispondrán de personal competente para completar el trabajo en función al tiempo. Se deben recibir informes periódicos acerca del desarrollo del trabajo de los auditores internos a fin de evitar que el auditor independiente ignore aquellas demoras que pueden exigir un cambio en los planos.

Cuando el auditor independiente se atiene completamente a los aspectos de control de la función de auditoría interna (tales como auditorías de bancos y grandes minoristas que tengan muchas sucursales), por lo general, será necesario que tome parte activa en el trabajo y vigile el de los auditores internos a fin de poder formarse un juicio en cuanto a la calidad del desempeño de éstos.

El auditor independiente debe verificar la tarea de los auditores internos ya sea revisando algunas de las mismas transacciones o saldos u otras transacciones o saldos que sean análogos. De hecho, el auditor independiente estará llevando acabo una prueba de cumplimiento sobre el control proporcionado por la auditoría interna.

Los programas de auditoría interna con frecuencia comprenden lo que se conoce como auditoría operacional, que necesariamente no incluye pruebas de asientos contables y transacciones financieras o cuentas. Sin embargo, estos tipos de actividades pueden proporcionar cierta seguridad con respecto a los controles financieros y deben ser evaluadas para determinar el alcance del trabajo de auditoría.

#### 4.5.3. - ASISTENCIA DIRECTA PROPORCIONADA POR AUDITORIA INTERNA.

En ciertas ocasiones resulta conveniente que las grandes compañías con personal de auditoría interna competente y bien organizado cedan al auditor independiente uno o más miembros de su plantel para que preste colaboración en ciertas fases del examen, tales como estudios sobre los bienes de cambio y pago de sueldos, preparación de planillas y recopilación de datos. No obstante, la asistencia directa de los auditores internos debe ser limitada y enfocada con cautela. Generalmente el trabajo del auditor interno debe limitarse a aquellas tareas que bien podrían ser efectuadas por cualquier empleado del cliente siempre que no estuviere involucrado directamente en la generación de los datos que se verifiquen. Por ejemplo, el auditor independiente podrá reducir el alcance de la verificación por pruebas selectivas que de otra manera consideraría necesaria si los análisis de las cuentas de gastos hubieran sido preparados por un contador de costos, si el personal de ventas observa o supervisa el recuento de existencias, o si el personal de contabilidad general

liquida los pagos de la planilla de sueldos de la fabrica; se podría realizar una reducción similar si estas tareas fuesen efectuadas por auditores internos.

Sin embargo, el auditor independiente no debe depositar una mayor confianza en los auditores internos basándose meramente en la jerarquía que éstos ostentan. El auditor independiente debe obtener suficiente evidencia de auditoria de las fuentes originales en todas las áreas donde se requiera un convencimiento de auditoria.

El auditor independiente debe considerar la necesidad de repetir algunas de las pruebas realizadas por los auditores internos, en especial si previamente no se han llevado a cabo pruebas de cumplimiento tales como las que se expusieron con anterioridad. Además, se deben revisar los papeles de trabajo preparados por los auditores internos tan minuciosamente como aquellos preparados por el personal de auditoria independiente. La participación de aquellos debe estar siempre bajo la estrecha vigilancia del auditor independiente, quien debe formular todos los juicios importantes en relación con el alcance, evaluación de resultados finales y conclusiones.

Cuando se asigna trabajo a los auditores internos, el auditor independiente jamás debe olvidar que, separadamente de la jerarquía que tenga un departamento de auditoria interna dentro del organigrama del cliente, no se puede considerar que los miembros del plantel de éste sean independientes de la compañía bajo examen.

## **CAPITULO 5. -PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**

Los auditores saben que el proceso de auditoria llevará a la conclusión de que se pueden aceptar algunos elementos de los estados financieros sin ningún ajuste mientras que otros no. Sin embargo, en vista de que resulta imposible identificar de antemano cuáles pueden ser aceptados, se requiere cierto grado de verificación o prueba.

Las pruebas se pueden aplicar a todas las transacciones o a una muestra conveniente. En vista de que esta última es más común, "prueba" se ha convertido en sinónimo de "muestreo", procedimiento mediante el cual el auditor examina una cantidad menor al total de un conjunto de datos a fin de inferir una conclusión acerca de ese conjunto total de datos.

El muestreo constituye el proceso fundamental, por medio del cual el auditor acumula evidencia de auditoria. Por lo general, el auditor no examina la evidencia documentaría acerca de todas las transacciones, sino sólo aquella concerniente a una muestra que luego puede ser extrapolada y comparada con el total de transacciones registradas, contenidas en los estados financieros.

Idealmente, el auditor quizá desee poseer evidencia objetiva a fin de corroborar la validez de cada transacción, la exactitud de cada saldo y la realidad de cada exposición necesaria.

Sin embargo, dicho ideal es inalcanzable, ya que los juicios de la gerencia sobre los efectos actuales de acontecimientos futuros inciertos determinan forzosamente los elementos de los estados contables, y es difícil comprobar si son correctos o no. Además, en el aspecto práctico, el volumen de transacciones fundamentales que se podría verificar es a menudo tan enorme que la meta de una verificación completa es económicamente prohibitiva.

Por fortuna, la experiencia demuestra que el auditor puede llegar a un alto grado de convencimiento en cuanto a la confiabilidad de los estados contables examinando menos del total de los registros contables fundamentales. Esta experiencia se ve respaldada por la teoría de muestreo matemático. Basado en la información obtenida mediante las pruebas de auditoría, el auditor puede emplear su criterio profesional a fin de evaluar los juicios de la gerencia.

En resumen, la prueba, en el sentido de la validación, es necesaria, ya que no se pueden aceptar los registros internos simplemente al pie de la letra; la prueba, en el sentido de muestreo, es necesaria debido a que resulta económicamente prohibitivo verificar cada exposición incluida en los estados contables; la prueba es factible, es decir, no es intolerablemente riesgosa, cuando se controlan las transacciones y los registros resultantes.

Por lo tanto, el problema fundamental que enfrenta el auditor es la manera de determinar la índole y alcance de la verificación necesaria: hasta donde se debe llegar, cuanto se debe investigar, cuáles son las variables que se deben

considerar a fin de quedar convencido de que las condiciones probadas también se refieren a aquellas partes que no fueron sometidas a prueba, y con eso poder formular un dictamen profesional acerca de los estados contables.

### 5.1. - PRUEBAS DE AUDITORIA Y OTRAS APLICACIONES DEL MUESTREO.

La auditoria no es la única disciplina que utiliza el método de muestreo. Se le emplea en las encuestas de opiniones, análisis de mercado, en la investigación científica y médica, y en muchas otras situaciones destinadas a obtener información por medio de datos parciales. Existen ciertas semejanzas, como así también diferencias, entre las pruebas de auditoria y estos otros procedimientos de muestreo.

La auditoria es un proceso subjetivo que involucra juicios informados. Por lo tanto, dos auditores con el mismo objetivo básico (rendir un dictamen que exprese si los estados contables se presentan razonablemente) pueden idear enfoques de auditoria totalmente diferentes y quizás obtener evidencias distintas. El auditor aplica el juicio profesional a fin de establecer el alcance de las pruebas de auditoria para reducir al mínimo el riesgo de llegar a una conclusión incorrecta. No obstante, siempre existe la posibilidad que las diferencias entre dos muestras distintas de evidencia comprobatoria examinada den por resultado conclusiones diferentes.

E incluso cuando se evalúa la misma información, dos auditores profesionales llegan, a veces, a conclusiones distintas. No se puede dar demasiado énfasis a la importancia del juicio informado.

Cada prueba de auditoría es simplemente uno de los elementos de la evidencia total que obtiene el auditor. El auditor no fundamenta su dictamen exclusivamente en una única prueba; por el contrario, llega a una conclusión general inferida de todas las pruebas que se realizan. Por ejemplo, por medio de los procedimientos de revisión analítica y de otras pruebas importantes se pueden corroborar los resultados de una prueba de cumplimiento sobre la codificación de cuentas.

Los universos contables se diferencian de la mayoría de los otros tipos de universos principalmente porque se les controla. Por lo general, antes de que el auditor comience la verificación por prueba selectiva, ya se han controlado, recopilando y analizando los datos. En vez de utilizar la muestra para estimar un total desconocido, el auditor se concentra en verificar lo que el cliente ya ha realizado. Por lo tanto, el objetivo del auditor es corroborar la confiabilidad de los datos presentados y/o evaluar el sistema bajo el cual se generaron dichos datos. El proceso de auditoría se convierte en una evaluación para determinar si el valor registrado es realmente correcto. Excepto en la medida que involucre una indagación sobre transacciones no registradas, el proceso de auditoría no es un proceso destinado a hallar valores originales.



## 5.1.1. - TIPOS DE PRUEBAS DE AUDITORIA

En la literatura profesional, las pruebas de auditoria se encuentran clasificadas como “pruebas de cumplimiento” y “pruebas importantes o de saldos”

### A) PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO

Las pruebas de cumplimiento son aquellos procedimientos que emplea el auditor, de acuerdo con la segunda norma relativa a la ejecución del trabajo, a fin de determinar si se llevan a cabo eficazmente ciertos procedimientos de control interno prescritos por el sistema del cliente.

Las pruebas de cumplimiento, a veces denominadas “pruebas de procedimiento”, están destinadas a probar la confiabilidad de los procedimientos de control del cliente y no el correcto registro de las transacciones; por ejemplo, el auditor puede verificar que el supervisor de cuentas por pagar aprobó cada factura para codificación de cuentas; esta prueba respecto a la aprobación sería una prueba de cumplimiento y no se considerará si la codificación de facturas es en realidad correcta. La prueba de codificación correcta sería una prueba importante.

## B) PRUEBAS IMPORTANTES

Las pruebas importantes son aquellos procedimientos que utiliza el auditor, de acuerdo con la tercer norma relativa a la ejecución del trabajo, a fin de obtener suficientes evidencias convincentes respecto de las transacciones, saldos y exposiciones en los estados contables con el objeto de proporcionar un fundamento razonable para el dictamen. Las pruebas importantes incluyen pruebas de detalles de transacciones y saldos, y procedimientos de revisión analítica.

Los objetivos de las pruebas importantes, a veces denominadas "pruebas de validación", involucran llegar a un convencimiento en cuanto a uno o más de los siguientes puntos.

- **Existencia.** - Que las transacciones informadas realmente tuvieron lugar y que el activo y pasivo declarados en verdad existen.
- **Integridad.**- Que no existieron transacciones, activos ni pasivos además de aquellos registrados o expuestos.
- **Parte interesada.**- Que sólo la empresa y ninguna otra entidad, fue parte interesada en las transacciones informadas; que la empresa realmente es propietaria y posee título seguro del activo; que el pasivo declarado corresponde a la empresa.

- **Valuación y medición.-** Que el activo y pasivo están correctamente valuados y medidos; que las partidas del estado de resultados se encuentran convenientemente medidas; que los cortes son adecuados.
- **Presentación.-** Que existe una exposición y descripción adecuadas del activo, pasivo y partidas del estado de resultados.

### C) PRUEBAS DE DOBLE PROPOSITO

Las definiciones sobre las pruebas importantes y las de cumplimiento podrían dar a entender que una determinada prueba sólo puede ser o totalmente de cumplimiento o del tipo importante. En realidad, muchas de las pruebas de auditoría sirven a ambos propósitos. La mayoría de las pruebas importantes de las transacciones también involucran cierto aspecto de una prueba relacionada con el cumplimiento del control interno, por cuanto la prueba importante realizada puede también indicar si se obró de acuerdo con el sistema de control interno. En la prueba relacionada con el cumplimiento de los controles, por lo general, el auditor se cerciora de la propiedad de las transacciones seleccionadas, llegando así a un convencimiento acerca de la validez de una parte del saldo de cuenta; dicha prueba es en parte una prueba importante.

A menudo el auditor idea una sola prueba para llegar a un convencimiento en cuanto a los aspectos importantes y de cumplimiento. Dichas pruebas, que cumplen ambas finalidades, se les denominan pruebas de doble propósito.

Por ejemplo, el auditor puede comprobar las operaciones de gastos con dos finalidades: 1) se observó el sistema del cliente para aprobar los egresos? ( prueba de cumplimiento); y 2) se registró y clasificó adecuadamente el desembolso en los registros del cliente? ( prueba importante).

Al proyectar y realizar las pruebas de doble propósito, el auditor debe quedar convencido de que se reconocerán y alcanzarán ambos objetivos.

#### D) PRUEBAS INTERMEDIAS Y DE FIN DE AÑO

A veces el auditor denomina a las pruebas de cumplimiento “ pruebas intermedias”, ya que gran parte de esta verificación se realiza con frecuencia en fechas intermedias. Asimismo, a veces se alude a las pruebas importantes como “ pruebas de fin de año”. Sin embargo, como se expone más adelante, ambos tipos de pruebas se pueden llevar a cabo tanto en fechas intermedias como al final del año.

Los términos tales como “trabajo intermedio”, “pruebas importantes intermedias” o “pruebas importantes de fin de año” (que se refieren a una fracción del periodo de auditoria) son propiamente descriptivos, pero no sucede lo mismo con los términos “ pruebas intermedias” y “ pruebas de fin de año”.

La diferenciación entre una y otra resulta un poco más difícil a los auditores menos experimentados.

Esto se debe, en parte, al hecho de que ambos objetivos a menudo se logran mediante las pruebas de doble propósito. También se atribuye, en parte, al hecho de que a veces la clasificación de un procedimiento de prueba en particular depende de la razón principal en que se basa: el objetivo de la auditoría.

Por ejemplo, la prueba de cumplimiento en el área de caja por lo general se realiza mediante pruebas del sistema respecto de los ingresos y egresos de caja, sumadas a las pruebas de los procedimientos del cliente para la preparación de las conciliaciones bancarias. La prueba para verificar que el cliente preparó las conciliaciones bancarias (por ejemplo, al cerciorarse de que existen modelos de conciliación completos, aprobados y corrientemente fechados) es una prueba de cumplimiento. Hacer que concuerden las conciliaciones con los estados bancarios y los libros mayores constituye una prueba importante.

El obtener los estados bancarios y emplearlos para comprobar las conciliaciones del cliente abarca elementos de la prueba importante como así también de la de cumplimiento. El propósito principal de la prueba, cuando se realiza en fecha intermedia, quizá sea determinar la exactitud y confiabilidad de los procedimientos de conciliación del cliente (cumplimiento). Cuando se realiza a final de año, el objetivo principal es comprobar los saldos de caja registrados (importante).

Si el auditor descubre en el intermedio que los procedimientos del cliente son efectivos, puede decidir que no necesita obtener cortes del estado y comprobar las conciliaciones de fin de año, aunque, por lo general, confirmará los saldos de cuenta bancaria directamente con los depositarios. Por otra parte, si la prueba intermedia revela deficiencias en los procedimientos de conciliación, es probable que el auditor decida realizar también pruebas de corte de fin de año. En otros casos, el auditor quizá decida que será más eficiente llevar a cabo sólo pruebas de doble propósito a fin de año.

El objeto de las pruebas importantes intermedias es proporcionar un fundamento de confianza en los datos contables de fin de año al comprobar el control interno que se relacione con la preparación de esos datos. Por lo tanto, las pruebas importantes intermedias son generalmente de doble propósito. Cuando las pruebas importantes intermedias indican que el control interno es adecuado para la producción de registros contables de final de año razonables, por lo general se puede confiar en dichos registros sin llevar a cabo otras pruebas detalladas de la misma índole que las realizadas durante el año. El auditor debe efectuar a fin de año una revisión analítica y evaluar los juicios de la gerencia en áreas tales como cobrabilidad de las cuentas por cobrar, obsolescencia de existencias, etc.

Cuando se planifican pruebas importantes particulares sólo para una fecha intermedia, el auditor debe tener en cuenta la posibilidad de que dichas pruebas requieran una extensión del alcance.

Por ejemplo, cuando se planea no verificar los inventarios físicos de fin de año, el auditor puede proponerse comprobar los bienes de cambio mediante algún otro método alternativo poco antes de fin de año. Esta prueba se debe efectuar con la suficiente anticipación al fin de año como para poder disponer una observación de la toma del inventario físico de fin de año si las pruebas proyectadas no son convincentes, y al mismo tiempo lo bastante próximas al fin del año como para que el auditor pueda llegar a un convencimiento acerca de los montos de fin de año como resultado de dichas pruebas. Según las circunstancias particulares se pueden completar dichas pruebas uno o dos meses antes de fin de año.

Cuando se deban realizar pruebas importantes de detalles sólo en fechas intermedias (no a fin de año), es importante que el auditor esté convencido de que los controles internos entre la fecha de la prueba y fin de año son efectivos. Por ejemplo, un cliente puede contar y fijar el precio a las existencias físicas al final de cada trimestre, utilizando procedimientos de control interno idénticos. Si el auditor está convencido, como resultado de las pruebas de cumplimiento, de que los controles internos son eficaces, puede realizar pruebas importantes de detalles en una fecha intermedia. Asimismo, un cliente puede utilizar un sistema de inventario continuo y ajustar los montos registrados de un inventario físico tomado en una fecha intermedia. Si el auditor ya efectuó pruebas de cumplimiento de los controles internos sobre el sistema contable, podrá llevar a cabo pruebas de detalles en una fecha intermedia en vez de a fin de año.

En vista de que los controles internos pueden cambiar entre la fecha de examen intermedia y fin de año, el auditor debe indagar si se planea hacer algún cambio y programar el trabajo de auditoría de modo que el examen cubra todos los controles significativos. Si se prevén modificaciones importantes en los controles internos, quizá resulte más eficaz realizar la mayoría de las pruebas importantes después del final del año.

Cuando se comprueba que los controles internos son efectivos, se podrán efectuar a lo largo del año algunos tipos de pruebas importantes sobre la base de la rotación. Por ejemplo, un cliente puede contar las existencias en ciertas ubicaciones todos los meses durante el año; en este caso el auditor podrá verificar los saldos y procedimientos en las ubicaciones seleccionadas en varias ocasiones durante el año. Para que la adopción de dicho procedimiento sea justificada, el auditor deberá llevar a cabo pruebas de cumplimiento de los controles internos en operación a lo largo de todo el período hasta, e incluyendo, fin de año.

Aun cuando se compruebe que los controles internos son inadecuados para limitar las pruebas de detalle en una fecha intermedia, puede ser eficaz y recomendable efectuar una parte de dichas pruebas a fecha intermedia. Por ejemplo, se puede confirmar las adiciones a los bienes de uso para los tres primeros trimestres en una fecha intermedia y para el cuarto trimestre después de fin de año.



Cuando se llevan a cabo este tipo de pruebas importantes en fecha intermedia, el auditor debe cerciorarse de que los controles internos sean al menos lo bastante efectivos como para poder confiar en que los registros sometidos a prueba no "cambiaran" antes de fin de año.

En los casos de un control interno insatisfactorio, las pruebas importantes de detalles importantes son un complemento, y no un sustituto, de las pruebas de detalles de fin de año.

## 5.2. - EFECTO DE LA REVISION LIMITADA

Cuando se realizan revisiones de los estados contables intermedios del cliente sobre una base regular, puede resultar conveniente cambiar la periodicidad convencional de la ejecución del trabajo durante el primer año.

En vista de que se visita al cliente varias veces al año, puede ser eficaz realizar el trabajo durante el año a medida que se hacen las revisiones limitadas. Esto puede dar por resultado varios intervalos durante el año en los que se realizarán la revisión de diferentes sistemas, las pruebas de cumplimiento y algunas pruebas importantes intermedias. Cuando se adopta dicho plan, aún es necesario realizar una actualización hasta el fin de año a fin de llegar al convencimiento de que los controles en que se confió estuvieron en operación durante todo el periodo de auditoria.

Cada uno de los auditores que trabajen en la revisión debe entender cabalmente el propósito de cada prueba que efectúa. Esta comprensión puede ser demostrada y la auditoría perfeccionada cuando los programas de auditoría están apropiadamente confeccionados para indicar tan claramente como sea posible cuáles pruebas son de cumplimiento, cuáles importantes y cuáles de doble propósito.

## CONCLUSIONES

Resulta indiscutible el valor agregado que la palabra PLANEACIÓN le da a todos nuestros actos y actividades.

Si descubrimos que para realizar la tarea de planear requerimos de tiempo, esfuerzo por conseguir más detalles de la actividad a realizar, estar concientes de las repercusiones que pueda tener en el entorno general de nuestro trabajo, estamos en lo cierto.

La PLANEACION es una tarea que requiere poner en juego todos nuestros sentidos y que nos impulsa a estar actualizados en todos los campos donde actuemos como personas y como profesionistas.

Personalmente, lo anterior es lo más importante que me ha dejado la realización de este trabajo. Verdaderamente, en un mundo cambiante día a día, complejo en las relaciones interpersonales modificadas substancialmente por la incursión de los medios electrónicos, la aparición del Internet, la globalización del economía, los constantes cambios en la legislación, la necesidad de conocer legislaciones de otros países, la necesidad de dominar otro idioma al materno, resalta la importancia que todos tenemos de PLANEAR nuestra vida personal y profesional.

Espero que mi trabajo sea un apoyo para el entendimiento de la importancia que la PLANEACION tiene en nuestro trabajo profesional.

## **BIBLIOGRAFIA**

### **LIBROS:**

- 1.- Normas y procedimientos de Auditoria, IMCP (Instituto Mexicano de Contadores Públicos). 16ª. Edición.
- 2.- Auditoria Administrativa, William P. Leonard, Editorial Diana, 1985.
3. - Auditoria, Eric L. Kohler, Editorial Diana, 1989.
4. - Normas de contabilidad financiera comparada, IMCP, 1994.
5. - Como se hace una tesis, técnicas y procedimientos de Investigación, estudio y escritura, Humberto Eco, Editorial Gedisa, 19ª. Edición, Barcelona, España.

### **REVISTAS Y CURSOS.**

6. - Diversas publicaciones para entrenamiento del personal de Price Waterhouse Coopers, S.C.
7. - Diversos artículos publicados en la revista Contaduría Pública, emitida por el C.C.P. (Colegio de Contadores Públicos A.C.)
8. - Cursos de Actualización en técnicas de auditoria y contables en los más prestigiados despachos de contadores del país (en forma anual al menos)