

320605
12
24



UNIVERSIDAD LA SALLE

**ESCUELA DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION
INCORPORADA A LA U. N. A. M.**

**IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO POR FLUJO DE
TRANSACCIONES EN LA PLANEACION DE LA
AUDITORIA FINANCIERA**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LIC. EN CONTADURIA**

PRESENTA

ORTIZ JULIA ANA PATRICIA

MEXICO, D. F.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

1988.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

	PAGINA
INTRODUCCION	i
CAPITULO I ETAPAS PRELIMINARES A LA PLANEACION DE UNA - AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS	1
1.1 Comprensión del propósito de la Auditoría y características particulares de la Empre sa que se audita.	1
1.2 Pláticas previas con el cliente y visitas -- preliminares a las plantas, almacenes, ofi cinas y otras localidades de operación.	8
1.3 Estudio de los Informes Financieros internos y externos.	11
1.4 Situación legal de la compañía y realización del Archivo Permanente.	14
1.5 Carta arreglo.	18
CAPITULO II ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO	21
II.1 Conceptos generales.	22
II.2 Elementos del Control Interno.	27
II.3 Metodología para el estudio del Control In- terno por flujo de transacciones.	30
II.4 Responsabilidad del auditor en la revisión - del Control Interno.	37
II.5 Evaluación del Control Interno.	40
II.6 Informe sobre la revisión efectuada.	48

	PAGINA
CAPITULO III PROGRAMAS DE AUDITORIA	50
III.1 Características generales de los Programas - de Auditoría.	50
III.2 Preparación y empleo.	55
III.3 Revisión preliminar.	60
III.4 Auditorías iniciales.	62
CAPITULO IV PAPELES DE TRABAJO	63
IV.1 Requisitos de los papeles de trabajo.	65
IV.2 Contenido de los papeles de trabajo.	68
ANEXOS	
I Gráfica de una Auditoría por medio de flujo - de transacciones.	74
II Perfil del cliente.	75
III Cuestionario para la revisión del Control In- terno del ciclo de ingresos.	78
IV Flujo de ingresos.	92
V Puntos de sugerencia.	98
VI Carta arreglo.	102
VII Programa de Auditoría del ciclo de ingresos.	105
CONCLUSIONES	113
BIBLIOGRAFIA	115

INTRODUCCION

En función a mis observaciones y debido a que la planeación y preparación de un programa adecuado de trabajo, resultan esenciales para la efectiva ejecución y terminación de una Auditoría, he considerado necesario establecer la importancia que tiene el estudio y evaluación del Control Interno en la planeación de una Auditoría Financiera.

OBJETIVO:

El objetivo fundamental de este seminario es señalar la importancia que tiene el sistema de Control Interno de la Compañía auditada sobre el que descansa la planeación de la Auditoría Financiera.

OBSERVACION:

Se ha demostrado que la base de una Auditoría Financiera es la planeación como resultado del estudio de Control Interno existente en la Compañía que se audita, ya que los comentarios y sugerencias sobre el Control Interno y otros asuntos del negocio nos dan la pauta para determinar el alcance, riesgos, naturaleza y oportunidad del trabajo a desarrollar.

HIPOTESIS:

La exitosa planeación de una Auditoría Financiera depende del conocimiento que el auditor tenga del negocio y de las operaciones de la Compañía, así como de su Control Interno.

La auditoría, tal como se presenta en este trabajo de investigación, se refiere fundamentalmente al examen de los estados financieros de una empresa con el objeto de expresar una opinión sobre los mismos.

En ese sentido la auditoría puede ser descrita, en términos generales, como el procedimiento seguido por el auditor para cerciorarse de la razonabilidad de los Estados Financieros, de su conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y de la uniformidad con que tales principios vienen siendo aplicados de año en año. Es norma bien establecida que los Estados Financieros representan manifestaciones de la compañía, no obstante que el auditor pueda cooperar en su preparación y en la de las notas de los mismos. La función del auditor es examinar los Estados Financieros y expresar su opinión sobre dichos estados. Para ello es necesario tener en cuenta que todo trabajo profesional tiene que ser adecuadamente planeado.

La planeación de una Auditoría Financiera implica que el auditor debe estar suficientemente familiarizado con la naturaleza del negocio de su cliente y el volumen actual de sus operaciones. Debe tener en cuenta el hecho de que los Estados Financieros y los datos de los registros con los cuales se preparan, son sólo herramientas que reflejan los "Hechos económicos de la vida" de un negocio, es decir, el activo y el pasivo existen y la actividad de un negocio camina por separado de los registros de contabilidad y de los Estados Financieros. El propósito de éstos es simbolizar estos elementos, representando la historia de las operaciones según se realizaron por algún período y presentando la situación en que se encuentran el activo y el pasivo en una fecha determinada. Los Estados Financieros se consideran razonables si revelan en la forma más aproximada que sea posible, la historia real de las operaciones y si reflejan los activos reales y los pasivos en existencia. Obviamente, la competencia de los auditores para juzgar estos aspectos se ve afectada directamente por su conocimiento de las operaciones reales y los recursos de su cliente. Este conocimiento requiere que el auditor dedique tiempo al estudio de la industria de su cliente, observe cómo opera ésta, y se familiarice con aquellos factores que pueden influir en las operaciones.

Por lo antes expuesto, quise resaltar la importancia que tiene el revisar el sistema de Control Interno de una compañía, para lo cual me auxilié de libros de auditoría, revistas, apuntes de mis clases y comentarios con personas del medio (ver bibliografía utilizada).

C A P I T U L O I

ETAPAS PRELIMINARES A LA PLANEACION DE UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

En toda buena planeación de auditoría debe existir un entendimiento claro por escrito con el cliente acerca del trabajo que ha de realizar el auditor y el grado de su responsabilidad, lo cual se satisface mediante una carta arreglo de trabajo; asimismo debe realizarse una revisión general orientada al negocio del cliente (denominada "Análisis de Riesgo General"), con el propósito de desarrollar un plan global tentativo para la auditoría.

Comprensión del propósito de la Auditoría y características particulares de la Empresa que se audita

I.1. Comúnmente, una auditoría, es un examen del Balance General de una entidad en una o más fechas y los correspondientes Estados de Resultados, de Inversión de los Accionistas y de Cambios en la Situación Financiera por los períodos terminados en las fechas que les son relativas. El propósito usual de tal auditoría es informar la opinión del auditor externo sobre si los Estados Financieros presentan razonablemente la situación financiera de la entidad en fechas determinadas y los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, aplicados uniformemente durante esos períodos.

Una auditoría pudiera, sin embargo, consistir en un examen de otros Estados Financieros u otros datos. Bajo determinadas circunstancias,

el auditor pudiera, por ejemplo, convenir en examinar e informar sobre:

- * Los Estados Financieros de sociedades mercantiles (personas morales) de asociaciones en participación, de negocios de único propietario, de individuos, de fideicomiso y de testamentarias.
- * Los Estados Financieros de componentes de empresas (por ejemplo, filiales, divisiones, etc.).
- * Estados Financieros preparados en una base que no sea la de los principios generalmente aceptados (por ejemplo, Estados Financieros convertidos a dólares); y
- * Presentaciones financieras especiales tales como contribuciones a fondos de participación en utilidades, etc. (la lista de ejemplos pudiera ser casi interminable).

Es de suma importancia que tanto en la mente del auditor como en la del cliente quede perfectamente entendido el tipo de revisión a efectuar, pues existen revisiones de diferentes clases y objetivos como las antes mencionadas.

También deben quedar determinadas el tipo de limitaciones que el cliente imponga al auditor, pues seguramente tendrán influencia en la clase de dictamen que recibirá. Esto es especialmente cierto cuando el cliente no tiene interés en que el auditor investigue ciertas cuentas, por el costo del examen, o cuando pide que se omita algún procedimiento de auditoría generalmente aceptado. En cualquier caso debe indicarse al cliente que si desea un dictamen sin salvedades, el trabajo de auditoría tiene que ser hecho sin limitaciones.

El tener un claro entendimiento de las transacciones realizadas, es una de las herramientas más útiles para el auditor, por que le ayudan a precisar el debido enfoque a la revisión y le orientan sobre los procedimientos de auditoría a adoptar. No se requerirán los mismos procedimientos, si por ejemplo, el cliente cuenta con una sola localidad de operación, que si cuenta con varias plantas productoras o sucursales.

Dentro de este punto también cae el conocimiento general que el auditor debe adquirir del ramo en que su cliente opera, pues le sirve incluso como medio de comparación de la situación de su cliente, en relación al resto de las empresas del mismo ramo; si es el caso que el auditor ya tenga un conocimiento amplio del giro, esto puede ayudar a una efectiva planeación, al buen logro de la auditoría y a estar en posición de dar sugerencias al cliente, tendientes a mejorar su posición.

Un conocimiento general del negocio, de los productos y de las operaciones de la compañía resulta esencial para el entendimiento de sus problemas de operación, de finanzas y de contabilidad, así como para planear de manera inteligente la auditoría y la presentación de los Estados Financieros. Para obtener este conocimiento básico es necesario interpretar las cuentas a fondo y comprender que las cifras no son, después de todo, sino un reflejo de las actividades, decisiones y acontecimientos económicos que se han sucedido. Un estudio continuo de los aspectos principales de las actividades de la compañía resulta esencial para el examen del momento actual, pero, en adición constituye una parte vital del conocimiento que capacita para prestar al cliente un servicio constructivo a través de los años.

Una investigación general del negocio y de las operaciones de la compañía puede incluir puntos tales como los siguientes:

1. Historia

- a) Fuentes de capital y del crecimiento de la empresa.
- b) Fusiones y consolidaciones durante el proceso de crecimiento.
- c) Tendencias en los ingresos, que pueden tomarse como índice del éxito en la operación del negocio, de la estabilidad relativa de la empresa, etc.

2. Los productos y la producción

- a) Naturaleza y ubicación de las instalaciones de producción.
- b) Naturaleza y uso de los productos y ganancia relativa de los mismos.
- c) Fuentes de abastecimiento de materias primas, estabilidad del costo de los materiales y métodos de compra o adquisición.
- d) Problemas de transporte relacionados con las materias primas.
- e) Abastecimiento de combustible y de energía o fuerza motriz.
- f) Programas de investigación y desarrollo de los productos.
- g) Métodos de producción y de control de inventarios.

3. Distribución

- a) Fuentes y curso de la demanda estacional de los productos.
- b) Influencia del estilo y de los cambios tecnológicos y de la antigüedad.
- c) Competencia.
- d) Métodos de distribución.
- e) Desarrollo de mercados por medio de promociones de venta y publicidad.
- f) Almacenaje y transporte de los productos.
- g) Política de precios y márgenes de utilidad.
- h) Política de créditos y cobranza.
- i) Garantías al consumidor.
- j) Política y problemas de servicio.

4. Organización y personal

- a) Gráfica de organización: Con respecto a cargas, deberes y grados de responsabilidad y autoridad.
- b) Personal importante y responsabilidades que le han sido asignadas.
- c) Obtención del personal: Fuente, calidad y compensación.

- d) Incentivos de salarios, planes de participación en las utilidades, de pensiones y otros similares; cláusulas relativas a los salarios en el contrato con el sindicato.

5. Política Financiera

- a) Necesidades de capital de trabajo, incluyendo inversión y cuentas por cobrar e inventarios, rotación, etc.
- b) Rendimiento de la inversión.
- c) Programa de inversión en activo fijo.
- d) Planes para sustitución de activos y mantenimiento del capital invertido, a la luz de los cambios a los niveles de precios.
- e) Financiamiento a corto plazo.
- f) Financiamiento a largo plazo: Relación existente entre los bonos y acciones preferidas y la inversión de los accionistas comunes. Inversión de utilidades en la ampliación del negocio. Historia de las deudas y planes existentes para su liquidación futura y para robustecer la posición financiera.
- g) Uso de presupuestos e información adecuada sobre costos para trazar los planes sobre las operaciones.

(Ver ejemplo del Perfil del Cliente en Anexo II)

En adición al entendimiento del negocio y de las operaciones de la compañía, el conocimiento del tipo de industria en que la empresa desarrolla sus actividades podrá obtenerse un ANALISIS DE RIESGO GENERAL, que es una revisión global orientada al negocio de la entidad y debe hacerse por miembros experimentados del equipo de auditoría que entiendan:

- * La industria o industrias en que opera el cliente;
- * la organización del cliente;
- * la naturaleza general de los sistemas de contabilidad y controles del cliente; y
- * los problemas de negocios singulares del cliente.

El propósito del análisis del riesgo general es desarrollar un plan global, tentativo, para la auditoría.

El análisis de riesgo general incluye:

- * Identificación y evaluación de las variables esenciales.
- * Una revisión previa a la auditoría.
- * Una revisión de la función de planeamiento financiero y control; y
- * la identificación de ciclos a reconocer y sus respectivos flujos de transacciones.

(Ver Anexo I)

Pláticas previas con el cliente y visitas preliminares a las plantas, almacenes, oficinas y otras localidades de operación

1.2 Por necesidad inevitable para la simple contratación de trabajo, se requiere tener una o varias entrevistas previas con el cliente que conduzcan a la fijación de las condiciones básicas del mismo trabajo.

Es conveniente que el auditor se haya percatado exactamente del servicio que el cliente requiera, para evitar confusiones o malas interpretaciones posteriormente.

Normalmente en estas entrevistas los asuntos a tratar son muy variados; sin embargo en la mayoría de los casos se dividen en:

1. Los relativos a los servicios deseados.
2. Los que permitan establecer las circunstancias en las que se prestarán dichos servicios.

De los asuntos que podrían considerarse dentro del primer grupo tendrían por objeto:

- * Dejar establecidos claramente los propósitos de los servicios.
- * Determinar si los servicios solicitados son los que mejor llenan dichos propósitos, o bien proponer alternativas.

El segundo grupo se refiere principalmente, a la obtención de datos para la formulación de un programa general, tentativo para desarrollar el trabajo.

En la mayoría de los casos, al concentrar la primera relación, es posible establecer una idea general de lo que desea el cliente, por lo tanto, se debe ir preparando sobre el servicio que se vaya a discutir. En lo relativo a estas pláticas se debe procurar que intervenga la persona encargada de la fase financiera o los funcionarios y empleados. Es conveniente tener estas pláticas con estas personas, con el objeto de obtener información no solo respecto a asuntos contables y financieros, sino también, a lo relacionado a ventas, compras, producción, crédito, etc; y así tener una idea más global de cada departamento.

Es necesario que, cuando se están llevando a cabo estas investigaciones, se compruebe dicha información para asegurarse de este hecho y así tener una base más firme en la estimación de honorarios.

Sobre todo debe reconocerse que las relaciones con los clientes son de carácter confidencial. Cualquiera que sea la protección legal otorgada a la información de ese tipo, no se debe en ninguna circunstancia discutir los asuntos de un cliente en forma o lugar que permita la posibilidad de que la discusión sea escuchada por personas no autorizadas. Esta precaución es aplicable a las discusiones con individuos dentro y fuera del organismo del cliente. Por ejemplo, el acceso a la información sobre sueldos lo tiene por lo general, solamente un pequeño número de empleados de la Compañía; el trabajo debe realizarse de tal manera y los papeles de trabajo del auditor protegerse de tal forma que ninguna persona fuera de las debidamente autorizadas, pueda tener oportunidad de observar información restringida.

Es recomendable efectuar una visita preliminar a los diferentes locales de la compañía, esto le dá al auditor una visión de la magnitud del negocio y puede traducirse en la localización de ciertos problemas que tenga que resolver durante el curso de la auditoría, pues está en posición de observar aspectos tales como:

- * Observación general sobre organización administrativa, distribución de las oficinas, asignación de funciones y obligaciones.
- * Localización, estado y arreglo de los inventarios, así como el control físico de los mismos.
- * Estado y funcionamiento de la planta, propiedades y equipo.
- * Disposición de los departamentos productivos y de servicio, así como observación de los procesos productivos.
- * Apreciación del personal en operación.
- * Investigación de existencia de fondos de trabajo, registros auxiliares, etc.

Estos puntos pueden indicar al auditor, según las circunstancias, los procedimientos de auditoría por aplicar y a tomarse en cuenta cuando elabore un PROGRAMA DE AUDITORIA.

También el auditor pudo haber observado ciertos aspectos que de inmediato le indiquen deficiencias a incluirse en el MEMORANDUM DE SUGERENCIAS AL CLIENTE.

Para estas visitas es aconsejable que se hagan acompañados del funcionario a cargo de cada departamento, para que la información que se tenga sea más completa y fidedigna.

Estudio de los Informes Financieros internos y externos

1.3 Este estudio consiste en la revisión cuidadosa que se haga de los Estados Financieros, no solo del ejercicio que se va a auditar sino también a los relativos a los últimos ejercicios.

Además de obtener la información relativa a las operaciones normales de la compañía, se podrían observar, también los principales renglones que los forman, y consecuentemente se estará en mejores posibilidades de estimar la naturaleza de las pruebas que sean aplicables así como el tiempo necesario para llevarlas a cabo.

Esta revisión debe incluir también las relaciones analíticas que componen los renglones de los Estados Financieros.

La revisión de los libros y auxiliares de las cuentas más importantes, así como de alguna documentación, es de las formas en que el auditor pueda cerciorarse más fácilmente de que la información sea correcta.

En una primera auditoría el auditor tiene la necesidad de efectuar cierto trabajo adicional que no es necesario en auditorías continuas o periódicas, esto es especialmente cierto, cuando se requieren análisis de cuentas desde la fecha de iniciación de la compañía, a la fecha de la auditoría; por otro lado, el auditor tiene especial interés en cerciorarse de que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados han sido aplicados consistentemente año con año.

Para cubrir esos puntos, el auditor puede solicitar ayuda del profesionista que practicó la auditoría anterior.

Las pláticas y la revisión de papeles de trabajo del auditor anterior, que éste pueda permitir como un gesto de cortesía, facilitarán la labor del nuevo, el cuál en base al resultado

obtenido, podrá reducir las pruebas a efectuar, permitiéndole un ahorro considerable de tiempo, al no tener necesidad de recurrir a los registros de años anteriores.

Como puede apreciarse, la revisión profunda e inteligente de los papeles de trabajo del auditor o auditores anteriores, puede ser de gran ayuda para el nuevo, el cual como complemento a su revisión sostendrá pláticas, en las cuales obtendrá conocimientos de la compañía que no pudo apreciar en los papeles de trabajo, sobre aspectos de organización, problemas especiales, comentarios sobre productividad y colaboración del personal, y cualquier otra información importante que pueda conseguir.

Por otra parte en algunas ocasiones es necesario examinar los documentos de un especialista, que es una persona o firma que posee una aptitud o conocimiento especial en un campo particular distinto de la contabilidad o la auditoría. Ejemplos de especialistas son los actuarios, peritos valuadores, abogados, ingenieros, geólogos, etc.

Es apropiado usar el trabajo de un especialista como un procedimiento de auditoría para obtener evidencia pertinente en las circunstancias descritas en los párrafos que siguen.

Como ejemplos, que no limitan los asuntos que pudieran requerir el trabajo de un especialista, pueden mencionarse los siguientes:

- * Valuación (ejemplo: obras de arte, drogas especiales y valores o títulos restringidos).
- * Determinación de características físicas relativas a cantidad en existencia o condición (ejemplo: reservas de minerales o materiales almacenados en pilas sobre el suelo).

- * Determinación de cantidades derivadas del uso de técnicas o métodos especializados (ejemplo: ciertas determinaciones actuariales).
- * Interpretaciones de requisitos técnicos, regulaciones o convenios (ejemplo: la posible significación de contratos u otros documentos legales o título legal de propiedad).

Lo anteriormente explicado esta basado en el pronunciamiento normativo de auditoría que nos dice: "El auditor debe asesorarse de expertos en aquellos aspectos fuera de su competencia, cuya información sea necesaria para la obtención de evidencia que le permita reunir elementos de juicio suficientes sobre dichos aspectos".(1)

(1) NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Pág. 12

Situación legal de la compañía y realización del Archivo Permanente

1.4 Dentro de las investigaciones iniciales de la auditoría las tendencias a determinar la situación jurídica de la empresa, es uno de los puntos importantes, ya que es cuando el auditor verifica entre otros aspectos la existencia de la personalidad jurídica de su cliente; así como la forma de constitución (empresa individual, asociación civil, tipo de sociedad mercantil, etc.), examinando y obteniendo copias para sus papeles de trabajo de toda aquella documentación que delimite claramente la situación del cliente con el Estado.

También es el momento de analizar la responsabilidad y atribuciones del organismo encargado de la administración y vigilancia de la compañía; documentos que consignen estos asuntos deberán ser obtenidos por el auditor para sus papeles de trabajo.

Debe investigarse y obtenerse copias de contratos como de servicios técnicos de regalías, de compra o venta de mercancías o servicios, de trabajo, etc; determinándose las obligaciones derivadas de los mismos. Otro punto a cubrir es el régimen de propiedad de la compañía como documentos existentes que acrediten el derecho de propiedad, investigación de existencia de gravámenes sobre ésta, etc. El contador público, aún cuando puede plantear asuntos legales, no está dentro de su competencia profesional el resolverlos; si en alguno de los asuntos tratados antes, el auditor tuviere dudas importantes debe consultarlas a un perito en la materia que lo asista en la resolución satisfactoria de ellos.

Aún cuando en el transcurso de la auditoría el aspecto fiscal se analiza con mayor profundidad, cae dentro de este punto indagar los impuestos que gravan a la compañía y la manera con que se ha cumplido con las obligaciones derivadas de las leyes fiscales respectivas.

Respecto a la información sobre la situación jurídica de la empresa, es necesario que se obtengan copias o extractos de todos los documentos importantes ya que estos formarán posteriormente parte del Archivo Permanente.

En general, el Archivo Permanente debe contener toda la información importante que conserve su interés en el futuro. Los documentos y anexos (cédulas) de esta naturaleza, así como la constancia del trabajo realizado en relación con los mismos, no deben ser incluidos en los legajos de papeles de trabajo corriente ni aún en forma duplicada, sino que deben figurar únicamente en el Archivo Permanente.

La anotación de referencias cruzadas y el uso apropiado del Archivo Permanente hará innecesaria dicha duplicación. Los anexos (cédulas) del Archivo Permanente constituyen parte integrante de los papeles de trabajo de cada año y deben revisarse y ponerse al corriente en relación con el período que se examina, al tiempo de efectuar el trabajo.

Todo el material reemplazado y sin vigencia debe ser extraído del expediente y archivado por separado. En el Archivo Permanente existe espacio para indicar la localización del material extraído del mismo.

Generalmente, dicho material es colocado en otro expediente del Archivo Permanente para su archivo y conservación.

Contenido del Archivo Permanente

1. Información básica acerca del cliente:

- * Descripción breve del negocio o propósito de éste.
- * Historial breve.
- * Dueños principales o dónde se negocian los títulos de propiedad o de deudas.

2. Información acerca de la estructuración y organización del cliente.

- * Listas de compañías filiales, divisiones, plantas y departamentos o ubicaciones de contabilidad.
- * Nombres de los funcionarios, directores y miembros del comité de auditoría.
- * Nombres y cargos de los auditores internos, supervisores y otros que son contactos indispensables para ejecutar las auditorías.
- * Nombres y direcciones de abogados consultores externos, actuarios, banqueros inversionistas, bancos comerciales principales, otros auditores, instituciones prestamistas, clientes y abastecedores importantes.
- * Número de empleados.

3. Memorándums y otra información útil en la identificación y evaluación de variables esenciales.

4. Documentación relativa a los controles generales del cliente.

5. Información referente a los procesos contables del cliente.

- * Listas de los ciclos y clasificaciones de hechos económicos.

- * Resumen de las cuentas o de los rubros de los Estados Financieros que se efectúan por cada ciclo.

- * Resumen o diagrama global de los sistemas que enfatizan los enlaces, las bases de datos y las relaciones de los sistemas dentro de los ciclos.

- * Descripciones narrativas o gráficas convencionales de movimiento o ambas, de los sistemas contables y de los procedimientos de procesamiento.

- * Ejemplos de formas y registros de importancia decisiva.

6. Información acerca de convenios y contratos importantes en que el cliente es una de las partes.

7. Análisis continuos.

8. Programas de planeamiento de auditoría a largo plazo.

9. Objetivos a largo plazo para el trabajo.

Carta arreglo

1.5 Se define como una carta arreglo, un convenio por escrito celebrado entre el contador público y el cliente, con el objeto de evitar malas interpretaciones y demandas por parte de este último. Este convenio por escrito es preparado por el contador público, el cual deberá cubrir específicamente los siguientes puntos:

- * Tipos de servicio (de auditoría, sistemas, impuestos, etc.).
- * Responsabilidad del contador público.
- * Fechas de entregas de dictámenes e informes.
- * Honorarios establecidos.

La carta arreglo debe elaborarse preferiblemente antes de comenzar el trabajo, de manera que haya un claro entendimiento del alcance de la labor a realizar. Debe tenerse cuidado de dirigir la carta a aquellas personas que tengan un nivel de responsabilidad en la administración, que dé al contador público la seguridad de que dicha carta recibirá una atención y consideración adecuadas. Normalmente la carta arreglo debe dirigirse a la persona que haya autorizado el examen y que tenga autoridad para ello; sin embargo según el caso, pueden enviarse copias al Presidente de la Compañía, al Presidente del Consejo de Administración, a la Junta Directiva, etc.

La carta arreglo, además de describir las responsabilidades del contador público, del alcance de la auditoría y de los informes a rendir, etc., debe contener declaraciones sobre:

- * Que los exámenes de los Estados Financieros no están diseñados para descubrir defalcas y otras irregularidades, a pesar de que éstos pueden descubrirse por medio de ellos, sin embargo, en caso de que se localicen, se informará oportunamente al cliente.
- * Que el examen se hará de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y
- * Que no incluirá una revisión detallada de las operaciones para ningún período, tales como las que serían necesarias para descubrir defalcas o irregularidades.

La importancia de la carta arreglo requiere que se tome sumo cuidado para no asumir inadvertidamente las responsabilidades que se han declinado. Por ejemplo, una declaración diciendo que el contador público no tratará de descubrir "pequeñas" irregularidades puede dar la impresión de que las "grandes" serán descubiertas.

Una carta convenio de auditoría puede constar de las siguientes secciones:

- * Fecha, destinatario y saludo.
- * Introducción.
- * Descripción de la auditoría que ha de practicarse.
- * Manifestaciones acerca de la responsabilidad del auditor por el descubrimiento de errores e irregularidades.

* Párrafos en que se describen otros servicios que han de prestarse.

* Convenios de honorarios y facturaciones.

* Firma.

(Ver ejemplo de Carta arreglo en Anexo VI)

C A P I T U L O I I

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Se ha expresado anteriormente en el capítulo I que la auditoría es una actividad expuesta a riesgos. El riesgo global que los Estados Financieros estén substancialmente equivocados en algún aspecto importante incluye los riesgos conexos de que:

- a) Errores e irregularidades importantes van a ocurrir en los sistemas de contabilidad mediante los cuales se preparan los Estados Financieros y,
- b) Cualesquier errores e irregularidades importantes que ocurran no serán descubiertos mediante los procedimientos de auditoría aplicados.

Es evidente que el primero de estos riesgos se reduce radicalmente a las técnicas de control contable interno, lográndose los objetivos manifestados. Cuando se cumplen los objetivos y por tanto se reduce el riesgo, el equipo de auditoría externa puede confiar hasta cierto grado, en que los sistemas de contabilidad del cliente producirán Estados Financieros no afectados por errores o irregularidades importantes. Esto significa que se necesitará hacer menos pruebas para cumplir la norma de que debe obtenerse evidencia suficiente y competente mediante las técnicas de auditoría, como fundamento razonable de una opinión sobre los Estados Financieros que se examinan.

Conceptos generales

11.1 El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, definió en 1957 al Control Interno en la siguiente forma:

"En su sentido más amplio, Control Interno es el sistema por el cual se da efecto a la administración de una entidad económica. En este sentido, el término "administración" se emplea para designar el conjunto de actividades necesarias para lograr el objeto de la entidad económica. Abarca, por lo tanto, las actividades de dirección, financiamiento, promoción, producción, distribución y consumo de una empresa; sus relaciones públicas y privadas y la vigilancia general sobre su patrimonio, y sobre aquellos de quienes depende su conservación y crecimiento."(1)

"El conjunto de planes que se elaboran y de procedimientos que se realizan en cada una de la fases del negocio constituyen los "sistemas" o "métodos" generales de su administración, por lo que, todavía en su sentido más amplio, se designa "sistema de Control Interno o la suma de todos los "sistemas" o "métodos" que utiliza la administración para lograr sus varios objetivos".(1)

(1) Examen del Control Interno, Boletines de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1957

El Instituto Americano de Contadores Públicos, en su informe especial publicado en 1949, expresa que: "El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas de coordinación adoptadas para proteger los activos, como son: verificar la exactitud y veracidad de los datos contables, fomentar la eficiencia de las operaciones y alentar el apego a las políticas de administración prescritas en una empresa". (2)

De acuerdo con la Comisión de Normas de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., en sus Boletines E-02 y H-10 precisan la definición y objetivos del Control Interno en los términos siguientes:

"El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verifican la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración". (3)

De lo anterior se desprende que los cuatro objetivos básicos de Control Interno son:

(2) Control Interno, Informe especial elaborado por el C. Comité de P. Procedimientos de Auditoría Instituto Americano de Contadores Públicos; Traducción del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1969.

(3) Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, 1984.

- a) La protección de los activos de la empresa;
- b) La obtención de información financiera veraz y confiable;
- c) La promoción de eficiencia en la operación del negocio, y
- d) Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

Se ha definido que los primeros dos objetivos cubren el aspecto de controles internos contables, y los dos últimos se refieren a controles internos administrativos." (3)

Sigue expresando el citado Boletín E-02 que "todos los controles internos contables son el resultado de o pueden considerarse como controles administrativos..."

Además indica el citado boletín que las transacciones que se efectúan en una empresa pueden agruparse en ciclos, y que pueden definirse objetivos específicos de control interno para cada ciclo, como se explicará posteriormente, así mismo por rubros del balance. Sin embargo, en este seminario de investigación no se hablará de rubros del balance como método de revisión.

Es así como se establece una clasificación tentativa de ciclos, indicando que pueden reducirse o ampliarse según las necesidades. La división de ciclos de operaciones propuestas es la siguiente: Tesorería, Egresos, Conversión, Ingresos e Informe Financiero.

(3) Idem.

El control interno contable, está diseñado, en función de los objetivos que se mencionan, para suministrar seguridad razonable de que:

Objetivos de autorización

- a) Las autorizaciones deben estar de acuerdo con criterios establecidos por el nivel apropiado de la administración;
- b) Las transacciones deben ser válidas para conocerse y someterse a su aceptación oportunamente;
- c) Todas las transacciones que reúnan los requisitos establecidos por la administración, deben reconocerse como tales y procesarse oportunamente;
- d) Los resultados de procesamiento de transacciones deben informarse oportunamente y estar respaldados por archivos adecuados.

Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones

- a) Las transacciones deben clasificarse en forma tal que permitan la preparación de Estados Financieros de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y el criterio de la administración;
- b) Las transacciones deben quedar registradas en el mismo período contable cuidando específicamente que lo sean aquellas que afectan más de un ciclo.

La agrupación de transacciones en ciclos de actividades, tienen por objeto facilitar el estudio y evaluación del control interno pero no deja de ser convencional.

De hecho, como se verá más adelante, el auditor externo puede identificar tantos ciclos como le resulte práctico. Lo importante es que cuando existan enlaces entre los diferentes ciclos estos se identifiquen claramente para verificar que se han hecho "cortes" de operación adecuados.

Objetivo de salvaguarda física

- * El acceso a los activos debe permitirse únicamente de acuerdo con autorización de la administración;

Objetivo de verificación y evaluación

- * El contenido de los informes y de las bases de datos y archivos debe verificarse y evaluarse periódicamente.

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

Elementos de Control Interno

11.2 Cada empresa es única, por esto la implantación de procedimientos de contabilidad y control interno tiene que ser hecha de acuerdo con las características propias. Sin embargo, existen ciertos elementos que son de aplicación general; éstos son:

a) Delimitación de responsabilidades.

Este punto implica que los deberes de todo personal de una organización, incluyendo aquellos con funciones contables, deben ser fijados y limitados a una extensión práctica.

Esta delimitación de actividades puede ser flexible o informal para compañías pequeñas con poco personal, o estar cuidadosamente definidas por manuales de políticas y procedimientos en compañías de mayor magnitud. Desde un punto de vista contable, esto significa por ejemplo, que solamente ciertas personas pueden firmar cheques, o autorizar facturas para su pago, o ajustes a las cuentas.

En todo caso debe existir constancia de dicha aprobación, con la posible excepción de actividades rutinarias de menor importancia.

b) Segregación de funciones.

Establece el crear departamentos independientes (compras, producción, ventas, etc.) para evitar el que un individuo tenga autoridad completa sobre una transacción, o evitar el mantener simultáneamente el control físico y contable de activos bajo una misma persona, de tal manera que se evite al máximo posible la existencia de irregularidades, y que el trabajo que efectúa un individuo sea revisado por otro de mayor jerarquía. En contabilidad lo anterior supone que, por ejemplo, el departamento de cobranza, no debe intervenir en las operaciones de caja o de cuentas por cobrar.

En los párrafos anteriores me estoy refiriendo al elemento de Control Interno de Organización, el cuál se divide en:

- * Dirección
- * Coordinación y
- * Asignación de responsabilidades

Los cuales se encuentran determinados en el Boletín E-02 de Normas y Procedimientos de Auditoría.

c) Establecimiento de Procedimientos de Auditoría Interna.

Constituye una verificación posterior al registro, de la propiedad y exactitud de las operaciones en un deseo de reducir las irregularidades.

Debe establecerse un procedimiento de auditoría interna, cuando la magnitud de la empresa lo amerite, elaborando un programa que debe comprender; el apego a los principios de contabilidad, a las políticas y procedimientos establecidos, métodos de observación y confirmación, verificación de exactitud aritmética, así como un juicio adecuado del departamento de auditoría interna sobre procedimientos seguidos.

El auditor interno no debe depender del individuo directamente responsable de las funciones contables, sino del funcionario de mayor jerarquía que le asegure que sus informes y observaciones tendrán la atención adecuada. Siempre es recomendable que funciones de auditoría interna sean establecidas en forma reducida, para llevarse a cabo por personal del departamento de contabilidad u otros departamentos, cuando sea impráctico el establecimiento en forma de un departamento de auditoría interna.

Por supuesto, para que los procedimientos de contabilidad y control interno operen eficazmente, es necesario que el personal los aplique rutinariamente en su trabajo individual y éste reúna los requisitos de capacidad, se le haya instruído bien acerca de sus obligaciones y se apeguen de una manera estricta a las prácticas establecidas.

Para evitar al máximo la penetración y encubrimiento de irregularidades, es aconsejable que el personal involucrado en transacciones con valores y registros contables, tenga una adecuada retribución, cuente con planes de incentivos y permisos, pensiones por vejez, oportunidad de plantear sus sugerencias e ideas, así como sus problemas personales y se establezca la política de dar rotación al personal en lo posible, así como que estén cubiertos mediante fianzas de fidelidad.

En los párrafos anteriores estoy haciendo referencia a los elementos de Control Interno de Procedimientos, Personal y Supervisión y sus respectivas divisiones que indica el Boletín E-02 de Normas de Procedimientos de Auditoría.

Metodología para el estudio del Control Interno por flujo de transacciones

11.3 La Auditoría del Flujo de Transacciones es un enfoque y una metodología que el auditor externo ha desarrollado para:

- * Revisar, entender, evaluar y probar los procedimientos de contabilidad y los controles internos de una empresa, y
- * Determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas sustantivas de auditoría.

Como se ha mencionado previamente, la calidad de los controles internos existentes de la empresa es la consideración más importante al determinar el alcance de auditoría.

La Auditoría del Flujo de Transacciones se basa en las siguientes premisas:

- * El equipo de auditoría debe entender el negocio de la empresa; los movimientos de autoridad y responsabilidad, efectivo, recursos de información dentro de la entidad; y el flujo de transacciones a través del proceso de contabilidad hacia los estados financieros.
- * Cualquier negocio puede dividirse en: Planeación financiera y un número limitado de ciclos, tales como: Tesorería, Ingresos, Egresos, Conversión.

- * Los objetivos generales de control interno pueden identificarse para la función de planeación financiera. Tales objetivos pueden usarse para evaluar la eficacia de los controles sobre el flujo de transacciones hacia los estados financieros y sobre la prevención o descubrimiento de errores e irregularidades importantes.
- * Mediante las revisiones de los procedimientos de contabilidad y controles internos, pueden identificarse los riesgos generales y específicos y especialmente considerarse al establecerse el alcance de auditoría.
- * El auditor debe poder identificar, para una empresa, el aumento de los honorarios de la auditoría que ocasiona la ejecución de las pruebas sustantivas específicas cuando no se logran los objetivos de control interno.

Identificación de funciones

Cada entidad es singular, pero en cierto grado todas participan en hechos económicos que tienen o deben tener un "impacto" en sus Estados Financieros, información, o en sus operaciones o en todo esto.

El transcurso del tiempo (una fuerza externa) es también un hecho económico porque produce la acumulación de intereses y la depreciación de activos.

Algunos hechos económicos son internos. Como ejemplo tenemos:

- * Transferencias de activos (materias primas o producto en proceso);

* Conversión de recursos a otra forma (fabricación, ensamble o montaje, o proceso);

* Decisiones operativas (cambios de precios y cambios en tipos de salarios).

Es una norma de la Contabilidad que todos los hechos económicos que afectan a la entidad deben reflejarse en sus Estados Financieros.

Un aspecto clave del enfoque del estudio y evaluación de los controles internos es el reconocimiento de que los hechos económicos que producen "impacto" en una entidad, pueden dividirse lógicamente en un número reducido de grupos (usualmente cuatro o cinco).

Los siguientes siete tipos de hechos económicos se agrupan de la siguiente forma:

Hechos económicos que se convierten en transacciones:	Ciclo (Agrupación)
1. Se reciben fondos de capital de inversionistas y acreedores.	ACTIVIDAD DE TESORERIA
2. Se invierten temporalmente fondos de capital hasta que se necesiten para las operaciones.	

3. Se adquieren recursos (mercancías y servicios) de proveedores y empleados a cambio de obligaciones de pago.

ACTIVIDAD DE
ADQUISICION Y
PAGO (EGRESOS)

4. Se pagan obligaciones a proveedores y empleados

5. Se retiran, usan o transforman recursos

ACTIVIDAD DE
CONVERSION

6. Se distribuyen recursos a terceros a cambio de promesas de cobros futuros.

ACTIVIDAD DE
INGRESOS

7. Los terceros pagan los recursos que les fueron distribuidos.

Por muy sencillos que parezcan, tesorería, adquisición y pago, conversión e ingreso describen cuatro ciclos de las actividades de negocios de muchas entidades. Cada uno de estos ciclos está compuesto de hechos económicos semejantes (no necesariamente idénticos) que son convertidos en tipos relacionados de transacciones y son procesados a través de los sistemas de contabilidad de la entidad hasta los estados financieros. Virtualmente cada posible tipo de transacción de negocios puede considerarse dentro de uno de estos cuatro ciclos.

Un quinto ciclo Informe Financiero usualmente también puede identificarse en una entidad. A diferencia de los demás, este ciclo no procesa transacciones, sino que se refiere a informar los resulta

dos del procesamiento de la Junta Directiva (Consejo de Administración o Directorio), la gerencia, los inversionistas, los organismos gubernamentales, los acreedores, etc. El ciclo de Informe Financiero también se dedica a hechos económicos que no dan origen a transacciones, pero que deben reflejarse en los Estados Financieros.

Además de procesar las transacciones, los ciclos usualmente ejercen control físico sobre los activos de la entidad. El ciclo de tesorería ejerce control del efectivo y los valores.

El ciclo de conversión controla el acceso a los inventarios y las propiedades. El ciclo de ingresos tiene la custodia del efectivo y las partidas de efectivo que se reciben de los clientes hasta que se entregan al ciclo de tesorería.

Funciones

Cada ciclo está compuesto de una o más funciones. Una función es una tarea importante de procesamiento o una sección de un sistema que procesa transacciones relacionadas lógicamente. Cada entidad es singular. Sin embargo, las funciones importantes de contabilidad podrían incluir tareas tales como facturación, nómina, contabilidad general, contabilidad de costos y cuentas a pagar. Otras funciones que podrían participar en el procesamiento de transacciones incluyen personal, compras y embarques. Por ejemplo:

El ciclo de ingresos de una entidad incluye las funciones que se requieren para cambiar por efectivo sus productos o servicios. Incluye tomar pedidos de los clientes, embarcar productos terminados, el uso por los clientes de los servicios que presta la compañía, mantener y cobrar las cuentas a cobrar y recibir efectivo de

los clientes. Como que el ciclo de ingresos es el ciclo en que el control físico y el derecho de propiedad sobre los recursos convertidos se traspasan a cambio de efectivo, la determinación del costo de las ventas es una función contable que puede identificarse con el ciclo de ingresos.

A continuación se resumen los aspectos más importantes del ciclo de ingresos:

FUNCIONES TIPICAS

Concesión de crédito
Entrada de pedidos
Entrega o embarque
Facturación
Contabilización de comisiones
Contabilización de garantías
Cuentas a cobrar
Ingreso del efectivo
Cobro
Costo de ventas

ASIENTOS COMUNES

Ventas
Costo de ventas
Ingresos de caja
Devoluciones y rebajas en ventas
Descuentos por pronto pago
Provisiones para cuentas dudosas
Cancelaciones y recuperaciones de cuentas canceladas
Gastos de comisiones
Pasivo por impuesto a las ventas

FORMAS Y DOCUMENTOS VITALES

Pedidos de clientes
Ordenes de venta o de embarque
Conocimientos de embarque
Facturas de venta
Formas para ajustes a clientes

ENLACES NORMALES

Ingresos de caja al ciclo de tesorería
Embarques de productos del ciclo de conversión
Resumen de actividad (asientos de diario) al ciclo de Informe Financiero.

Una vez identificadas y determinadas las funciones de cada ciclo de transacciones de la empresa, el auditor deberá identificar los objetivos y técnicas de control interno aplicables a cada función.

**Responsabilidad del auditor en la revisión
del Control Interno**

11.4 En una auditoría de estados financieros, el interés del contador público en el estudio de los procedimientos de contabilidad y control interno, está en determinar el alcance de su trabajo en base al grado de confianza y eficacia que pueda depositar en dichos procedimientos; además, por su experiencia, el auditor está en posición de sugerir mejoras señalando las fallas o debilidades de los procedimientos actuales.

La responsabilidad de mantener controles y procedimientos adecuados, descansa primordialmente en la administración de la compañía, como lo reconoce el Instituto Americano de Contadores Públicos a través de su Comisión sobre Procedimientos de Auditoría. El cual dice que:

"La Gerencia tiene la responsabilidad de idear, instalar y supervisar al día el sistema de Control Interno". "El Control Interno es tan pertinente a la cuestión de confianza en la información financiera, y tan fundamental en el debido desempeño de la responsabilidad total de la Gerencia, que exige que ésta pueda demostrar los pasos tomados para lograrlo".

En una parte del párrafo del alcance, en el dictamen, el contador público expresa "Mi examen fue practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó pruebas de la documentación y de los libros y registros de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias".

El auditor no puede expresar que realizó su examen de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, si no cumplió debidamente con la que lo obliga a revisar y evaluar el sistema de control interno existente; a este respecto, el Instituto Mexicano de Contadores

Públicos A. C. expresa que la declaración comentada anteriormente, implica que el contador público realizó una investigación del sistema de control interno y que el "estudio y evaluación adecuados del control interno existente en la empresa" le sirvieron "como base para determinar la confianza que depositó en él, y para determinar la extensión que dió a los procedimientos de auditoría".

Para enfatizar la importancia de la revisión del sistema de control interno por parte del contador público, a continuación transcribo la opinión de la Comisión de Cambios y Valores del Gobierno de Estados Unidos:

"Una evaluación correcta del sistema del cliente es requerida no sólo para hallar la proporción de las transacciones que habrán de ser examinadas, sino también el tipo de pruebas necesarias para determinar la validez de los registros específicamente examinados y por inferencia (aunque no conclusivamente), de los no examinados. En otras palabras, para alcanzar su conclusión en cuanto a la confianza que pueda poner en las cifras contenidas en los estados financieros, el auditor examinará ciertos registros y hará varias pruebas no sólo basado en los registros del cliente, sino independientemente de ellos. La proporción de los registros a ser examinados y el tipo de pruebas a realizarse dependerán de la confianza que se pueda tener en los registros de la compañía, considerando primeramente el sistema de ésta, ya sea por comprobación y control interno, surgido automáticamente por la división de funciones del personal, de comprobaciones físicas y mecánicas, o como resultado de auditorías internas.

Un examen del sistema de control interno, no debe ser limitado a funciones particulares de contabilidad, sino que debe abarcar un conocimiento pleno de cómo, quién y dónde se manejan las transacciones".

En conclusión, el auditor debe poner especial atención en revisar y evaluar inteligentemente los procedimientos de contabilidad y control interno, como base para determinar su alcance, so pena de caer en análisis exhaustivos o incompletos que lo lleven a conclusiones erróneas o sin fundamento, desarrollando una auditoría ineficaz.

Evaluación del Control Interno

11.5 En vista de la importancia que se le da al sistema de control interno y a los procedimientos de contabilidad, a efecto de determinar el alcance del examen, es esencial que el auditor mantenga una relación detallada y ordenada de la revisión que efectúe para apreciar la extensión y efectividad del sistema existente.

Esto resulta necesario: a) como anotación de la revisión y prueba de que la misma fue realizada; b) como respaldo de las conclusiones del auditor y de los procedimientos de auditoría adoptados; c) como base para recomendar mejoras en los procedimientos; y d) como punto de partida para la próxima revisión.

En el examen ordinario, la selección de los procedimientos de auditoría, la oportunidad de llevarlos a cabo, y la determinación de su alcance dependerán, mayormente, del juicio formado por el auditor sobre la suficiencia y efectividad del control interno. Se llegará a esta conclusión como resultado de los estudios y de la evaluación (los cuales pueden incluir pruebas, observaciones e investigaciones) de aquellos controles internos, que en opinión del auditor pueden influir en la seguridad de los registros financieros. En el curso de su examen el auditor adquiere un conocimiento apropiado del negocio y de las operaciones del cliente, y en ello basa su decisión sobre los aspectos del control interno que se propone evaluar.

Como anteriormente se expuso, los enfoques más comunes en la revisión del sistema de control interno, implican el uso de un cuestionario, la preparación de un memorándum, o gráficas por flujo de transacciones.

El enfoque por medio del cuestionario, implica una serie de preguntas dirigidas al área de control que se revisa. Por lo general, los pro-

guntas se contestan "si" o "no", siendo una respuesta "no" desfavorable. Por cada respuesta favorable se especificará la evidencia observada, asimismo, por cada respuesta desfavorable. La mayoría de tales cuestionarios requieren de una explicación por escrito. Esta aclaración puede incluir ya sea:

- 1) Una descripción de la extensión de los procedimientos de auditoría empleados para compensar la deficiencia del control o,
- 2) una explicación del porqué no fue necesaria la extensión de los procedimientos de Auditoría.

(Ver Anexo III)

Los papeles de trabajo correspondientes a la revisión de los procedimientos de contabilidad y de control interno están representados, generalmente por un memorándum separado del Archivo Permanente de Auditoría para cada asunto como: caja, inventarios, ingresos, etc., en que se define con algún detalle los procedimientos de contabilidad y control interno.

En algunos casos, será recomendable complementar estos memorándums con gráficas o diagramas de secuencia y copias de las formas utilizadas.

Los memorándums deben ofrecer una descripción concisa del sistema existente e incluir las conclusiones con respecto a la eficacia del control interno sobre las transacciones y la contabilización de las mismas. Al final de cada memorándum deben relacionarse las deficiencias observadas durante la revisión y los cambios o mejoras que se sugieren para corregir esta situación.

Además de lo descrito anteriormente, debe prepararse un resumen de la revisión de los procedimientos de contabilidad y control interno, e incluirse en los papeles de trabajo del año examinado.

Debe tenerse en cuenta que el propósito de esta forma es el de presentar en los papeles de trabajo del año correspondiente un resumen que ofrezca la situación de la revisión continua de los procedimientos de contabilidad y del control interno.

Grafica por flujo de transacciones

Debe elaborarse una gráfica de movimiento que muestre lo que se logra mediante el proceso dentro de cada función. La cantidad de detalles que se incluyen en la gráfica reflejarán las preferencias individuales de los miembros del equipo de auditoría.

El propósito de la gráfica es resumir el flujo de las transacciones en términos de su importancia:

- * Documentos de entrada e informes.
- * Pasos de procesamiento.
- * Archivos utilizados durante el procesamiento.
- * Departamentos que participan en el procesamiento.
- * Enlaces con otros ciclos, sistemas o funciones, etc.
(Ver Anexo IV)

Evaluación del control interno

Una vez identificadas las técnicas de control interno utilizadas por la empresa en cada función, el auditor deberá anotar y documentar las consideraciones de control interno en que debe basarse el programa de auditoría.

Esto se logra mediante:

- * La identificación específica de aquellos objetivos de control de ciclo que se logran satisfactoriamente y aquellas técnicas de control en las que el auditor pueda, aparentemente confiar al fijar el alcance de las pruebas sustantivas y
- * la identificación específica de los objetivos de control de ciclo que no se logran, o se logran solo parcialmente, y la descripción de los riesgos del logro incompleto o del no logro.

Si se han documentado concisamente las técnicas de control interno de la compañía, el proceso de evaluación comienza al juzgar si para cada objetivo aplicable, las técnicas expresadas: a) dan certeza razonablemente de que se logra el objetivo, b) dan certeza razonable de que se logra parcialmente, o c) no dan seguridad de que se logra.

La conclusión de que se logra un objetivo de control de ciclo significa que, a discreción del auditor que hace la evaluación, existe certeza razonable de que pueden prevenirse o descubrirse los errores e irregularidades importantes mediante las técnicas de control expresadas. Una conclusión de que no se logra un objetivo, o sólo se lo-

gra parcialmente, nos indica que tal certeza razonable no existe y que pudieran ocurrir errores o irregularidades que no se descubrirían y corregirían mediante la ejecución rutinaria de las técnicas manifestadas.

Por ejemplo, un archivo maestro de precios puede estar deficientemente controlado; esto podría ocasionar cálculos de facturas a precios no autorizados que distorcionarían tanto las ventas como los saldos de las cuentas a cobrar. En tal caso, debe concentrarse la atención en el resultado o el riesgo y el efecto adverso posible, si lo hubiera, sobre los estados financieros.

El grado en que se logra un objetivo en particular depende de las respuestas a unas preguntas básicas:

- * ¿Qué pudiera salir mal? ¿Evitarán las técnicas expresadas que suceda eso?
- * Si sucediera, ¿Se descubriría en la ejecución normal de los deberes? Si así fuera, ¿cuándo?
- * Si no se descubriera prontamente ¿qué efecto tendría en los saldos de cuentas informados de la compañía?

Si al contestar estas preguntas se llega a la conclusión que pudieran ocurrir errores e irregularidades y afectarse significativamente los saldos informados de la Compañía, deberá contestarse una pregunta más:

- * ¿Qué pruebas sustantivas específicas deben diseñarse para determinar el efecto de los errores e irregularidades, si los hubiere, sobre los estados financieros?

Los análisis del riesgo general, las revisiones del flujo de transacciones y el estudio y evaluación de los controles contables internos tienen por fin identificar los riesgos generales y específicos asociados a la auditoría.

Aunque no pueden aquilatarse los riesgos por cantidades, si se tienen en cuenta al determinar la naturaleza y amplitud del trabajo de auditoría a ejecutar.

En la descripción de las revisiones del flujo de transacciones se destacó que una decisión de no confiar en ningún grado en los controles internos con respecto a una clase de hechos económicos elimina la necesidad de probar el cumplimiento de los controles, si los hubiera, sobre el procesamiento de tales hechos. Con relación al efecto de tales hechos económicos sobre los estados financieros de la compañía, el equipo de auditoría confiará solo en las pruebas sustantivas.

Sin embargo, los análisis de riesgos específicos usualmente indicarán campos en los que puede confiarse hasta cierto punto en los controles contables internos de la compañía y se puede reducir la extensión de las pruebas sustantivas. La extensión exacta permanece, como un asunto de experiencia y juicio del auditor.

Pruebas de cumplimiento

Una prueba de cumplimiento es el examen de la evidencia disponible de que una o más técnicas de control interno de la compañía estaban en operación durante el período de auditoría. Usualmente no es necesario probar todas las técnicas de control que contribuyen al logro total o parcial de los objetivos de control de ciclos. La extensión en que se prueban varias técnicas dependerá también de la experiencia y juicio del auditor.

Como regla general, la prueba de cumplimiento deberá completarse antes de comenzar la prueba sustantiva. Esto permite ajustar eficientemente el alcance de la prueba sustantiva, si la prueba de cumplimiento demuestra que determinados controles no están de hecho operando.

Pruebas sustantivas

Las pruebas sustantivas incluyen técnicas de auditoría tradicionales como: confirmación, observación física, recásculo, examen de registros y documentos justificativos y discusión con la gerencia.

No es lo mismo una prueba sustantiva que una verificación detallada o del 100%.

Se debe tomar en cuenta:

- * La importancia de un ciclo o de una clase de hechos económicos, o ambos, para los saldos de cuentas mostradas en los estados financieros.
- * La importancia de un objetivo de control de ciclo específico para un ciclo o una clase de hechos económicos o para ambos.
- * Si se hiciera, la amplitud con que se prueba la técnica en otros campos de la auditoría.

En esencia, esto significa que la amplitud de las pruebas de cumplimiento es proporcional a la confianza depositada en la técnica y en los controles de la compañía.

La naturaleza y la oportunidad de las pruebas de cumplimiento tienen relaciones recíprocas. La operación de muchas técnicas de control interno produce evidencia documentada. Esta evidencia puede examinarse en cualquier momento. Otras técnicas (supervisión estrecha del personal) no dejan rastro de evidencia documental. El cumplimiento sólo pueda probarse mediante observación visual directa durante el período que se está examinando.

La característica esencial de la prueba sustantiva es que está diseñada para llegar a una conclusión con respecto a un saldo de una cuenta sin importar los controles contables internos sobre los flujos de transacciones que se reflejan en el saldo.

En diversas ocasiones, será apropiado ejecutar pruebas sustantivas en fecha preliminar más bien que al final del período de la auditoría, ya que el riesgo de errores importantes entre la fecha preliminar y la fecha de la auditoría es mínimo.

El programa de auditoría

Las pruebas de cumplimiento y las sustantivas que se diseñan durante las diferentes fases de planeación de auditoría se documentan en el Programa de auditoría, en ella se requiere la preparación de un Programa de Auditoría escrito y actualizado antes de comenzar las pruebas de auditoría.

Este es la culminación, el resultado principal, del proceso de planeación; él, refleja los juicios hechos. El programa de auditoría es esencial para todos los niveles de responsabilidad, y deberá describir la naturaleza y amplitud de las pruebas de auditoría a ejecutar. Sobre la preparación de los programas de auditoría hablaré en el capítulo III.

Informe sobre la revisión efectuada

11.6 El auditor, como resultado de su revisión y prueba de los procedimientos de la compañía, llega a conocer las debilidades o fallas existentes en dichos procedimientos, además, por su experiencia puede ayudar eficazmente a la debida corrección de éstas, haciendo las sugerencias y observaciones conducentes a través de su memorándum de sugerencias. Comúnmente este memorándum se prepara y entrega después de la auditoría previa y se es necesario, otro adicional, posterior a la auditoría final, por las observaciones importantes localizadas durante ésta.

En el caso de primeras auditorías, el auditor, ya habiendo realizado las fases primarias y la revisión de los procedimientos de contabilidad y control interno, pudo haber ya localizado debilidades y fallas que ameriten la pronta atención de la administración de la empresa como ayuda y servicio a ésta.

Además, sus observaciones pueden representar problemas actuales de auditoría, que resolviéndose pronto y eficazmente facilitarán su labor.

Las sugerencias deben redactar de tal manera que den la idea de un deseo de ayuda por parte del auditor, y no de críticas a los procedimientos, tratando de que sean breves y ataquen el punto en cuestión de una manera directa. Una práctica aconsejable es describir en forma resumida el problema y a continuación la, o las sugerencias para su corrección o resolución.

Problemas de índole estrictamente confidencial no deben ser tratados en esta clase de memorándum, sino por medio de cartas dirigidas a la Asamblea de Accionistas o al Consejo de Administración.

Es aconsejable el no mencionar nombres de funcionarios o empleados.

Considero que el memorándum de sugerencias, es de lo más valioso que puede recibir un cliente de su auditor, representándole un servicio tangible y una gran ayuda para el desenvolvimiento de su negocio; es el medio por el que el contador público puede demostrar su competencia y calidad profesional.

En cierta forma estos memorándums representan dentro de la ética, un medio de promoción de los servicios que puede prestar el contador público.

En el Anexo V presento un ejemplo de un memorándum de sugerencias.

C A P I T U L O III

PROGRAMAS DE AUDITORIA

Las pruebas de cumplimiento y las sustantivas que se diseñan durante las diferentes fases de la planeación de auditoría se documentan en el Programa de auditoría.

Este es la culminación, el resultado principal del proceso de planeación; el, refleja los juicios hechos. El programa de auditoría es esencial para todos los niveles de responsabilidad y deberá describir la naturaleza y amplitud de las pruebas de auditoría a ejecutar.

Características generales de los Programas de Auditoría

III.1 El programa de auditoría constituye el plan de acción para guiar y controlar el examen. Describe, en términos generales, el alcance del trabajo que se considera necesario para permitir al Auditor expresar una opinión sobre los estados financieros y representa un método ordenado para indicar, administrar y anotar la ejecución de los procedimientos de auditoría mediante los cuales se va a efectuar ese trabajo.

Pueden existir casos en que se pide al auditor que realice investigaciones especiales (por ejemplo, si se sospechase la comisión de un fraude o de otras irregularidades), que no son necesarias para expresar un opinión sobre los estados financieros ni tienen esa finalidad. Los programas resultan tan necesarios en esos casos como en las auditorías de estados financieros. El objetivo del trabajo especial y la responsabilidad asumida por el auditor deben quedar perfectamente aclarados con el cliente y ser tomados en consideración para preparar el programa correspondiente.

Debe existir un programa de auditoría para cada trabajo, sea cual fuere su tamaño o el alcance de la labor a realizar. La extensión del programa variará de acuerdo con las circunstancias y las exigencias de cada caso.

El programa de auditoría es de vital importancia en todos los niveles de responsabilidad.

Al socio encargado, el programa le permite obtener de antemano una visión del alcance del trabajo que se planea realizar y le brinda la oportunidad de sugerir los cambios que estime convenientes, con vista a efectuar una labor más efectiva en menor tiempo.

Una vez completada la auditoría, el programa representa una constancia del trabajo desarrollado que el socio podrá tener en cuenta cuando tenga que planear, revisar, o apreciar la eficacia de la auditoría. El programa podrá asimismo ser muy útil para aclarar cualquier cuestión que sugiera en el futuro sobre la extensión de determinada auditoría.

El programa de auditoría facilita al gerente encargado, los medios de formular y presentar el plan de acción y las instrucciones que resultan necesarias para la información y orientación del personal, reduciéndose, de esta manera, la posibilidad de interpretación erróneas en cuanto a la extensión deseada.

El programa facilita asimismo una base sólida para determinar el personal requerido, para estimar los honorarios y sirve al gerente como guía para la revisión de los papeles de trabajo. (Véase Capítulo IV).

Para el encargado u otro miembro del personal a cargo del trabajo en las oficinas del cliente, el programa es un medio ordenado de control de la investigación, de acuerdo con las instrucciones de su supervisor. El programa es de especial utilidad para asignar trabajo

a los auxiliares en ausencia del encargado, porque ofrece el detalle de los pasos a dar en la auditoría. Para el auxiliar, el programa es un medio de familiarizarse con el trabajo y una guía y hoja de control para la ejecución del mismo. Por lo cual un programa de auditoría debe cumplir los siguientes objetivos:

1. Facilitar el acceso al trabajo en forma ordenada y planeada.
2. Proporcionar los datos sobre la apreciación de los procedimientos de contabilidad de la compañía y la amplitud y eficacia de su control interno; para determinar la extensión de los procedimientos de auditoría.
3. Dirigir el curso del examen y controlar el tiempo y la extensión del trabajo desarrollado.
4. Facilitar una constancia del trabajo realizado, incluyendo los cambios efectuados en el transcurso del examen, de acuerdo con las circunstancias.

El programa de un examen que se practica por primera vez podrá ser más extenso que el de una auditoría periódica, porque el auditor necesita adquirir un conocimiento inicial, inmediato y de amplio alcance, de los procedimientos contables y del sistema de control interno de la compañía, así como de la efectividad de los mismos. En las auditorías posteriores la comprobación podrá realizarse en forma más selectiva, si los resultados del examen inicial así lo aconsejan. Es importante efectuar cada año un análisis crítico del programa para evitar que los procedimientos de auditoría se conviertan en rutinas o resulten innecesariamente eternos, debido a inercia o falta de revisión.

El efecto de los procedimientos contables y de control interno

Los procedimientos de auditoría, integrados en un programa, solamente pueden determinarse después de: a) efectuar una revisión de los procedimientos de contabilidad de la compañía, b) efectuar una revisión de la amplitud del sistema de control interno existente como se explicó en el Capítulo II y, c) hacer pruebas de que efectivamente se aplican esos procedimientos y esas medidas de control interno. Las pruebas de la eficiencia operativa de los procedimientos de contabilidad y las medidas de control interno se realizan a medida que se desarrollan los pasos del programa, en el curso de la auditoría, efectuándose en éste las modificaciones, ampliaciones o reducciones que aconsejen las circunstancias.

Los efectos que los procedimientos de contabilidad y de control interno de la compañía tienen sobre los programas de auditoría adoptan generalmente una de estas dos formas: a) cambio en la fecha de efectuar el trabajo, y b) cambio en la naturaleza y extensión de las pruebas de auditoría. Ciertos procedimientos, como la circularización de cuentas por cobrar y los conteos selectivos de inventarios físicos que frecuentemente se realizan como parte del trabajo preliminar, deben ser diferidos hasta la fecha del cierre, si el control interno no ofrece una base razonable para examinar y confiar en la corrección de las transacciones que se habrán de registrar en el período intermedio.

La extensión del trabajo de auditoría y el grado requerido en las pruebas selectivas, son determinados por el auditor en vista de su evaluación de los procedimientos de contabilidad y control interno de la compañía, por lo que si el control interno resulta adecuado, le proporcionará al auditor confiabilidad en las cifras que muestra la balanza.

La existencia de controles menos adecuados podrá requerir un aumento de las pruebas selectivas. Este aumento en la extensión podrá ser necesario con respecto a ciertas cuentas o el número de meses o transacciones individuales a examinar, o ambos.

El programa de auditoría en sí, representa un eslabón esencial en el proceso de vinculación del estudio de los procedimientos de contabilidad y de control interno con los procedimientos de auditoría adoptados.

Preparación y empleo.

III.2 El programa de auditoría, al comienzo de una auditoría, tiene necesariamente un carácter provisional. A medida que la auditoría progresa, el programa se va modificando, según resulte necesario de acuerdo con las variaciones, ya sea deficiencias o mejoras que se observen en el alcance o eficacia de las medidas de control interno.

El auditor debe estar siempre alerta a las posibilidades de economía en el tiempo y perfeccionamiento en los procedimientos de auditoría, sin dejar de ser íntegro en su examen.

Para evitar trabajo innecesario deben trazarse planes anticipadamente con los funcionarios de la empresa y utilizarse su ayuda, siempre que sea posible. No deberá, sin embargo, pedirse a la compañía la preparación de anexos (cédulas), etc., que no se consideren de suficiente importancia para ser preparados por el equipo de auditoría si la compañía no lo hiciere. Eliminar trabajo innecesario y utilizar inteligentemente la ayuda de la compañía son factores importantes en la labor de trazar planes y programas adecuados.

Secciones principales

El programa de auditoría se puede integrar por secciones individuales, cada una de las cuales cubre el examen de los saldos comprendidos en una partida principal o sección del balance general o del estado de pérdidas y ganancias, tales como efectivo, propiedades, pasivos, etc. Es conveniente que cada una de estas secciones del programa forme una unidad completa y que sea mecanografiada en hojas separadas, para que una copia pueda archivarse en los papeles de trabajo de la sección respectiva.

El programa de auditoría de cada sección o partida principal de los estados financieros puede comprender tres divisiones: a) introducción, b) objetivos de auditoría y c) procedimientos de auditoría. La introducción ofrece una breve explicación de la naturaleza de las cuentas a que se refiere y un resumen de los procedimientos de contabilidad y medidas de control interno pertinentes, así como las características de efectividad y deficiencias en el control interno, que han sido tomadas en cuenta para determinar el alcance de la auditoría. Los procedimientos de auditoría, establecidos inicialmente de acuerdo con estas consideraciones, deben vincularse a los aspectos específicos de efectividad o deficiencia en el control interno y las revisiones posteriores del programa deberán, asimismo, fundamentarse en los hechos observados en el curso del examen y que, por tanto, hicieron necesarias o posibles las modificaciones al programa.

La parte final del programa de cada sección debe incluir una relación detallada de los procedimientos de auditoría a seguir, divididos en dos grupos: aquellos que habrán de emplearse en el trabajo preliminar y los que se aplicarán en el trabajo final. Debido a que con frecuencia es necesario introducir cambios en los procedimientos de auditoría a medida que progresa el trabajo, el programa deberá contener espacio suficiente para las adiciones y alteraciones y para anotar las razones que las hicieron aconsejables. (Ver anexo VII).

Oportunidad de preparar el programa

En la primera auditoría de una empresa se desarrolla un programa tentativo, teniendo en cuenta la revisión de los procedimientos de contabilidad y de control interno. A medida que progresa la auditoría, que se practican las pruebas y que se acumula la evidencia en cuanto a la eficacia operativa de los procedimientos y los medios de control, el programa tentativo debe irse modificando, ampliándose o reduciéndose según resulta apropiado.

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

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

En la práctica, la mayoría de los programas de las auditorías periódicas se preparan en el comienzo del examen preliminar. Tan pronto como sea posible, una vez comenzado el trabajo de auditoría y efectuada la revisión de los aspectos esenciales de los procedimientos de contabilidad y de control interno, el programa tentativo debe ser revisado y modificado al efecto. Como que el programa de auditoría sirve, asimismo, como constancia del trabajo realizado, no debe considerarse completo hasta que el examen haya sido terminado.

El programa como instrumento de control de tiempo

El programa de auditoría sirve de base para estimar el tiempo requerido por cada fase del trabajo y para estimar y controlar los honorarios de la auditoría.

Permite, asimismo, determinar las necesidades de personal el cuanto al número, clasificaciones y períodos en que se necesitarán. Junto a cada partida del programa se acostumbra dejar espacio para anotar el

tiempo estimado y el tiempo realmente empleado. Estas anotaciones deben dividirse entre trabajo preliminar y trabajo final, cuando ello resulte apropiado. Las variaciones importantes entre el tiempo estimado y el tiempo real deben ser explicadas para que se tomen en cuenta al facturar los honorarios y al trazar los planes para el trabajo del año siguiente.

Tanto el programa como las estimaciones de tiempo constituyen la base provisional para realizar el examen. Ambos estarán sujetos a continuas modificaciones en el curso del trabajo, según lo requieran las circunstancias. Los aumentos importantes en el tiempo a emplear o la ampliación de los procedimientos de auditoría que se consideren necesarios con motivo de las condiciones en que se encuentra la contabilidad o debido a la operación deficiente de los medios de control interno, deben ser discutidos con el cliente tan pronto como resulten evidentes. Como los honorarios se basan en el tiempo empleado y en las categorías del personal asignado al trabajo, es importante mantener informados a los funcionarios de la compañía en cuanto al desarrollo del trabajo. De no tomarse esta precaución, resulta difícil, a veces justificar en la factura final un exceso en los honorarios.

Cuando la situación lo justifique, tal vez sea posible obtener ayuda adicional del personal del cliente, de los auditores internos, etc. (siempre bajo la debida supervisión y control del auditor) en los puntos donde surjan las dificultades.

Como norma de buena administración y supervisión del trabajo, los procedimientos de auditoría que han originado o que se espera originarán variaciones importantes entre el tiempo empleado y el tiempo estimado, deben investigarse prontamente.

Los excesos importantes o persistentes pueden indicar la necesidad de prestar mayor atención a la auditoría o de modificar el programa de las secciones correspondientes, o pueden ser indicio de que alguno de los auditores está dando demasiada importancia o interpretando indebidamente el alcance del trabajo que le ha sido encomendado.

Si los procedimientos de auditoría se desarrollan en tiempo notablemente menor al previsto, ello puede indicar que la extensión del trabajo efectuado es menor de la que se tuvo en cuenta al preparar el programa y que puede requerirse efectuar trabajo adicional. En ambos casos, las variaciones de tiempo constituyen un medio de apreciar la actuación del individuo que ha realizado el trabajo. (Ver Anexo VII).

Revisión Preliminar

III.3 Tanto desde el punto de vista del costo como de la eficiencia, resulta muy importante trasladar trabajo de auditoría de los periodos de intensa actividad a otras épocas del año. No pueden establecerse sobre este aspecto, sin embargo, pautas ni reglas generales; cada auditoría debe ser estudiada individualmente y la fecha asignada a cada fase de la misma se determinará después de considerar cuidadosamente los procedimientos de contabilidad, el control interno y otros factores.

La experiencia así obtenida puede ser de gran utilidad al permitir la aplicación de estas ideas a otros trabajos.

En algunas compañías grandes en que los métodos y procedimientos de contabilidad y las medidas de control interno se consideran satisfactorios y donde el auditor ha tenido una larga y favorable experiencia sobre la seguridad de la contabilidad y la integridad de la gerencia, la mayor parte del trabajo podrá efectuarse en la visita preliminar. En los casos que se siga esta práctica debe realizarse una revisión del período intermedio, la cual comprenderá comparaciones e investigaciones de los cambios importantes en las cuentas.

Esta revisión puede llevarse a cabo de acuerdo con las líneas generales de la revisión del período posterior a la auditoría, pero como que comprende una parte del período cubierto por ésta, deberá efectuarse con mayor amplitud. Si bien este enfoque representa fundamentalmente un cambio en las fechas de realizar el trabajo y no una reducción en la extensión del mismo, se obtiene la ventaja de trasladar una parte importante del trabajo del período intenso a fechas más convenientes, lo cual redundará, generalmente, en beneficio tanto de la compañía como del auditor.

Trabajo preliminar

En las auditorías se puede efectuar una parte del trabajo antes de finalizar el ejercicio. El trabajo preliminar es de dos tipos: a) trabajo que puede realizarse en todas las auditorías antes finalizar el ejercicio y cuya ejecución no depende necesariamente de la existencia de un sólido control interno, y b) trabajo que puede realizarse con fecha anterior al cierre debido a la existencia de un sólido control interno.

Como ejemplos de los trabajos preliminares del primer tipo pueden mencionarse: revisión de los procedimientos de contabilidad y de control interno; verificación de comprobantes en serie; pruebas de ventas y de nómina y análisis de las transacciones que afecten las cuentas de propiedades y del capital social. Como ejemplos de los trabajos preliminares del segundo tipo podemos indicar: circularización de cuentas por cobrar, observación y conteos (recuentos) selectivos del inventario físico practicado en fecha preliminar en lugar de en la fecha del cierre (siempre y cuando los procedimientos de control interno en vigor permitan efectuar estos trabajos).

Auditorías iniciales

III.4 En el caso de auditorías que se practican por primera vez, el objetivo es efectuar una revisión suficientemente amplia con respecto a los períodos anteriores, a fin de satisfacerse de que los principios contables utilizados y las normas seguidas en la anotación de las transacciones de años anteriores no afectarán la opinión sobre los estados financieros del año corriente. En la revisión de períodos anteriores se debe prestar especial atención a las cuentas que tienen una condición de continuidad, tales como activos fijos, reservas para depreciación, etc. La extensión de la revisión dependerá de: a) si la contabilidad de años anteriores ha sido examinada por otros auditores que gocen de una buena reputación de competencia profesional, y b) si la compañía observa normas y procedimientos contables sólidos y mantienen un sistema adecuado de control interno.

Siempre que sea posible, en las primeras auditorías se debe realizar el trabajo adicional que permita emitir una opinión sobre si los principios de contabilidad han sido aplicados de manera uniforme con el año anterior.

Como un gesto de cortesía, los auditores anteriores pueden permitir a los nuevos auditores que revisen sus papeles de trabajo y obtengan cierta información de carácter permanente.

En aquellos casos en que no sea posible cerciorarse de lo razonable de las transacciones registradas en años anteriores en las cuentas principales, mediante revisiones de los papeles de trabajo de los antiguos auditores y mediante las propias revisiones y pruebas de las cuentas, pudiera considerarse necesario una opinión o emitirla con salvedad. Debe recalcar que en ningún caso aceptaran las conclusiones de los auditores anteriores sin aplicar independientemente las pruebas que consideren adecuadas. Sin embargo, el trabajo de los auditores anteriores y la información que suministren pueden reducir la extensión de la revisión de los años anteriores al igual que un sistema eficaz de control interno.

CAPITULO IV

PAPELES DE TRABAJO

En su forma definitiva, los papeles de trabajo constituyen una historia permanente del trabajo realizado por el auditor y de los hechos precisos en que basa sus conclusiones e informes. Esto significa que los papeles de trabajo deben ser tan completos que muestren: a) las informaciones y hechos concretos, b) el alcance del trabajo efectuado, c) las fuentes de la información obtenida, y d) las conclusiones a que se llegó. Desde el punto de vista del personal, los papeles de trabajo constituyen esencialmente un informe, que facilitará la revisión del trabajo desarrollado y que será tan completo que no se requiera información verbal suplementaria.

Los papeles deben ser preparados teniendo en cuenta que en cualquier fecha futura un auditor, que no haya estado relacionado con el trabajo, pueda revisar los papeles y atestiguar con respecto a la labor realizada y a la evidencia contenida en los mismos.

Los papeles de trabajo deben estar diseñados y completados de tal manera que constituyan:

1. Evidencia del trabajo realizado y de las conclusiones a que se llegó y que sirvieron de fundamentos a los informes u opiniones del auditor sobre los estados financieros.
2. Una fuente a la que pueda acudir para obtener detalles de los saldos de las cuentas y de las partidas de los estados financieros o cualesquiera otros datos precisos acumulados en relación con la auditoría.

3. Un medio que permita, a través de su revisión:

a) Determinar la efectividad y suficiencia del trabajo realizado y la solidez de las conclusiones consignadas.

b) Estudiar modificaciones a los procedimientos de auditoría y el programa, para el próximo examen.

Requisitos de los papeles de trabajo

IV.1 Los papeles de trabajo de una auditoría pueden comprender.

- * El expediente continuo de auditoría que contiene materia útil para el examen corriente y los exámenes futuros, y
- * Los legajos de papeles de trabajo corrientes.

Ambos archivos, expediente continuo y los legajos corrientes, son parte de la constancia escrita de una auditoría. Cada uno está incompleto sin el otro.

En su mayoría, los papeles de trabajo se preparan por el personal asignado a la auditoría; por consiguiente, la persona encargada tiene la responsabilidad primordial por la perfección y la calidad de los papeles de trabajo incluso los que preparan los contadores auxiliares.

Los papeles de trabajo que se preparan por el personal se revisan por los miembros de más experiencia del equipo de auditoría.

Los papeles de trabajo de auditoría constituyen una compilación de toda la evidencia obtenida por el auditor y cumplen finalidades fundamentales como:

- a) Facilitar la preparación del informe de auditoría.- Los papeles de trabajo facilitan la preparación del informe de auditoría dirigido al cliente, en vista de que son la fuente de donde la persona que prepara el informe obtiene el material.

- b) Comprobar las opiniones y conclusiones del informe.- En vista de que los informes de auditoría, son preparados de los papeles de trabajo de auditoría, se deduce que ellos comprueban y explican las opiniones y conclusiones a las que llega el informe.
- c) Proporcionar información para declaraciones y reportes gubernamentales.- Además de proporcionar información para el informe de auditoría, los papeles de trabajo también sirven como base para la preparación de declaraciones de impuestos y otros reportes a instituciones gubernamentales. Los auditores que representan a sus clientes ante las autoridades fiscales acudirán a los papeles de trabajo para presentar sus argumentos y comprobar sus observaciones.
- d) Coordinar y organizar el trabajo de auditoría.- La coordinación y organización de todas las fases del trabajo de Auditoría se logran por medio de los papeles de trabajo. A medida que se va llevando a cabo el proceso de verificación y análisis, se presentan a la atención del auditor hechos y relaciones significativas. A menos de que estos hechos se anoten en el momento de observarse, existe la posibilidad de que sean olvidados antes de ser adecuadamente evaluados. Por medio de una cuidadosa planeación del trabajo de los asistentes en diferentes papeles de trabajo, el encargado de una auditoría puede coordinar y organizar eficientemente varias fases del examen en forma simultánea.

- e) Proveer un registro histórico permanente.- Los papeles de trabajo proveen un registro histórico permanente de la información examinada y de los procedimientos de auditoría empleados.

- f) Actuar como guía en exámenes subsecuentes.- Los papeles de trabajo de años anteriores son de gran utilidad al ser utilizados como modelo para auditorías sucesivas de la misma empresa.

Contenido de los papeles de trabajo

IV.2 Aunque la constancia escrita de una auditoría usualmente comprende el archivo permanente y los papeles corrientes a estos se les denomina frecuentemente los papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo corrientes contienen la constancia del trabajo de auditoría ejecutado y las conclusiones a que se llegó. Junto con el archivo permanente, los papeles de trabajo corrientes deben contener, en sí, una constancia clara de la auditoría sin que se requieran explicaciones verbales suplementarias.

Aunque probablemente no hay dos juegos de papeles de trabajo completos que contengan las mismas partidas, las siguientes se incluyen convencionalmente en los legajos corrientes:

*** Material de planeación.**

Revisión de la planeación financiera y control.

Plan global de la auditoría.

Copias de cartas convenio de trabajo y cualquier presentación de planes de auditoría hecha a la alta gerencia y a la junta directiva o al comité de auditoría.

Programas de revisión del flujo de transacciones, gráficas de movimiento completas del control interno.

*** Programas de auditoría.**

*** Copias de comunicación con la compañía.**

*** Papeles de combinación o de consolidación o ambos.**

*** Estados financieros combinados o consolidados o ambos.**

*** Justificantes del estado de cambios en la situación financiera.**

- * Manifestaciones de la Compañía.
- * Estados financieros firmados.
- * Respuestas de los abogados a las preguntas del auditor acerca de pleitos, reclamaciones y litigios.
- * Cédulas sumarias.
- * Cédulas analíticas.
- * Resúmenes de ajustes y reclasificaciones propuestas.
- * Memorandums.

Memorandums y documentación de investigaciones acerca de problemas importantes de auditoría, contabilidad, presentación de estados financieros y de informes, que se observaron durante la auditoría.

Memorandums acerca de campos de auditoría importantes que resumen procedimientos de auditoría que se aplican y las conclusiones a que se ha llegado.

- * Resúmenes o copias de actas.
- * Resúmenes o copias de convenios, contratos y otros documentos que no son de interés futuro continuo.
- * Respuestas a solicitudes de confirmación enviadas a los bancos, a los clientes, a los proveedores, etc.

Es aconsejable que exista uniformidad razonable en la organización de los legajos de auditoría. Por consiguiente, el marco en que encuadran los papeles de trabajo de auditoría puede describirse brevemente en la forma que sigue:

- * Estados de trabajo. Normalmente se preparan estados de trabajo separados para los activos, los pasivos, la inversión de los accionistas y pérdidas y ganancias.

* Cédulas sumarias. Usualmente hay una cédula sumaria para cada rubro principal del estado financiero o para cada ciclo de actividad de negocios. El tipo de cédula sumaria más común es una relación de los saldos de las cuentas individuales del mayor general que se combinan en uno o más rubros del estado financiero. Las cédulas sumarias, sin embargo, adoptan otras formas, por ejemplo, las cédulas sumarias que contienen las cuentas de propiedades analizan con frecuencia, las cuentas individuales de los activos y de la depreciación acumulada mientras que las cédulas sumarias del efectivo algunas veces resumen las conciliaciones de los diferentes saldos de cuentas bancarias con los saldos informados por los depositarios.

Cuando sólo comprende uno o dos saldos de cuentas del mayor general, la cédula sumaria pudiera ser un análisis, un balance de comprobación de mayores auxiliares u otros documentos o anexos.

* Papeles justificativos. Consiste en los programas de auditoría, anexos (cédulas), memorandums, contestaciones a solicitudes de confirmación y otros documentos que se preparan u obtienen para registrar los análisis hechos, las pruebas de cumplimiento y sustantivas ejecutadas y las conclusiones a las que se llegó.

En el sistema convencional de organizar los papeles de trabajo, la mayoría de éstos se preparan para respaldar uno o más saldos de cuentas que se muestran en una cédula sumaria en particular. Dichos papeles se identifican con las cédulas sumarias conexas mediante el sistema de índice que se describe en una sección posterior de este capítulo.

En una auditoría por flujo de transacciones las cuentas del mayor general se agrupan en seis cédulas sumarias. Las clases de cuentas esenciales que se identifican con cada ciclo son las siguientes:

Tesorería

Efectivo
Inversiones en valores
Ingresos y gastos por intereses
Capital

Ingresos

Cuentas a cobrar, clientes
Ventas
Costo de ventas
Gastos de ventas
Reserva para cuentas dudosas
Gasto de cuentas malas

Adquisición y Pago (Compras)

Compras de material
**Otras compras que requieran una
orden de compra**
Gastos (servicios)
Cuentas a pagar
Cuentas a pagar acumuladas

Adquisición y Pago (Nómina)

Mano de obra directa
Mano de obra indirecta
**Beneficios laborales e impuestos de
nómina**
Pasivos relacionados con la nómina
Vacaciones acumuladas
Acumulación para pago de días festivos

Conversión

Inventarios

Propiedades y depreciación acumulada
Gastos pagados por adelantado y ciertas
acumulaciones (impuestos a la propiedad
acumulados)
Gastos de depreciación
Reparación y mantenimiento
Material y mano de obra aplicados
Gastos de fabricación absorbidos
Variaciones

Informe financiero

Acumulaciones y provisiones del impuesto
a las ganancias
Ingresos ajenos a las operaciones
excepto intereses
Otros pasivos por impuestos

Indice

Como medio de ayuda para el archivo y manejo ordenado, cada partida de los papeles de trabajo corrientes se marca, usualmente, con un índice distintivo. El índice se anota generalmente con lápiz rojo en el ángulo superior derecho de cada anexo u hoja. El método convencional de anotación de índices es una combinación de símbolos alfabéticos y numéricos. Se basa en la estructuración general en que se ordenan normalmente los papeles de trabajo corrientes; es decir los papeles justificativos respaldan las cédulas sumarias, las que a su vez respaldan los estados financieros.

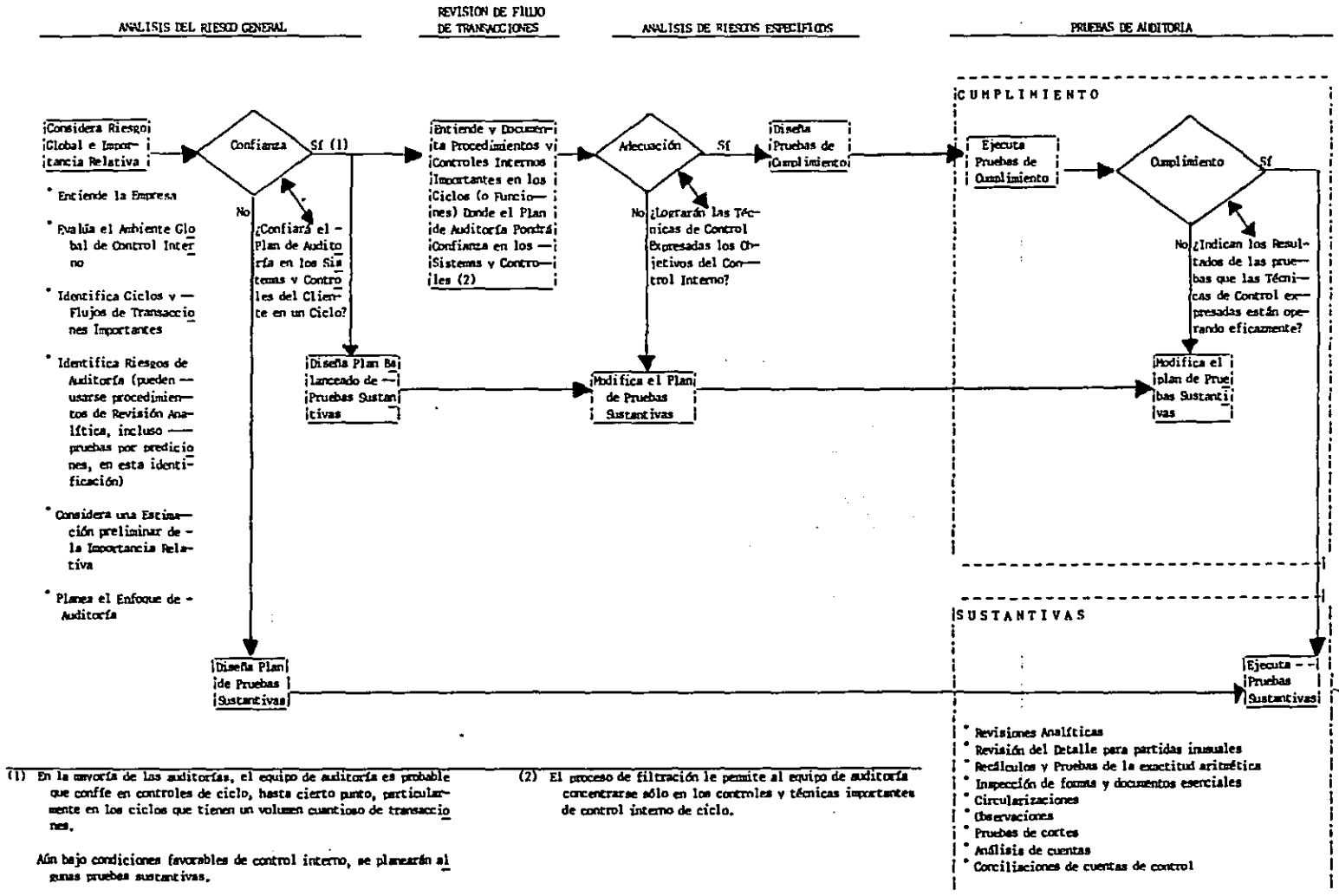
Preparación General.

En general, cada papel de trabajo debe contener la información siguiente:

- * El nombre de la Compañía.
- * Un título descriptivo.
- * La fecha de la auditoría.
- * Una clave de índice.
- * Quien lo preparó.
- * La fuente o fuentes de la información que se presenta.
- * Las razones para su inclusión en los papeles de trabajo.
- * Referencias cruzadas deseables y aplicables.
- * Exposición clara del trabajo de auditoría efectuado y por quién.
- * Cualquier conclusión a la que se llegó.

Cualquier exposición del trabajo de auditoría efectuado debe incluir una descripción cuidadosa de la evidencia que se examina y la razón de porque ésta se examinó. Sin embargo, cuando el programa de auditoría contiene una descripción suficientemente detallada del trabajo que ha de efectuarse y las razones para ello, puede sustituirse la exposición detallada en un papel de trabajo con un resumen conciso del trabajo efectuado, complementado con una referencia a una paso específico del programa.

GRAFICA DE UNA AUDITORIA POR MEDIO DE FLUJO DE TRANSACCIONES



PERFIL DEL CLIENTE

Cliente: _____

Por: _____

Auditoría al: _____

Rev: _____

1. Actividad de la empresa, descripción de líneas de productos.
2. Posición en el mercado, competencia, dependencia de clientes.
3. Fuentes de abastecimiento. Dependencia de proveedores o de productos importantes.
4. Situación laboral.
 - a) Sindicato afiliado a:
 - b) Última revisión del clausulado del contrato: _____

	<u>198</u>	<u>198</u>	<u>198</u>	<u>198</u>
c) Número de:				
Empleados				
Obreros-				
Planta				
Eventuales				
	-----	-----	-----	-----
Total	-----	-----	-----	-----

d) Comentarios sobre relaciones laborales.

5. Fuentes de financiamiento externo (Emisiones, Casa de Bolsa con
quién trabaja, etc.).

6. Principales accionistas.

1

- a)
- b)
- c)
- d)
- e)

Está la Cía. registrada en bolsa:

Consejo de Administración.

N o m b r e

Ocupación Principal

7. Capacidad de producción:

- a) Situación del equipo, calidad del mantenimiento.
- b) Tecnología (calidad - acceso a)
- c) Calidad del producto.

8. Perfil de la Gerencia:

- a) Creatividad y empuje:
- b) Habilidad para enfrentar problemas.

**QUESTIONARIO PARA LA REVISION DEL
CONTROL INTERNO DEL CICLO DE INGRESOS**

Cliente: _____
Fecha de Estados Financieros: _____
Preparado por: _____
Ciclo: INGRESOS

<u>Técnica de Control</u>	<u>Sí No N/A</u>	<u>Responsable (Nombre y Puesto)</u>	<u>Evidencia</u>	<u>Impacto en el enfoque de la Auditoría</u>
A. RECONOCIMIENTO DE LOS INGRESOS				
1. La Compañía cuenta con una política escrita sobre reconocimiento de ingresos que cubre:				
a) Reglas para el registro de toda fuente regular de ingresos.				
b) Los procedimientos de aprobación y revisión de las excepciones a las reglas de registro y/o operaciones no frecuentes.				
c) La documentación de respaldo necesaria para el registro del ingreso.				

<u>Técnica de Control</u>	<u>Sí No N/A</u>	<u>Responsable (Nombre y Puesto)</u>	<u>Evidencia</u>	<u>Impacto en el enfoque de la Auditoría</u>
d). La asignación de responsabilidad para las decisiones sobre reconocimiento de ingresos.				
2. Se cuenta con controles para asegurar que la política para reconocimiento del ingreso se cumple.				
3. La administración ha comunicado las reglas de reconocimiento de ingresos al personal apropiado.				
B. ACEPTACION DE PEDIDOS Y CONTRATOS				
1. La administración de la Compañía ha establecido una política escrita sobre relaciones con clientes, aprobada por el Consejo de Administración comunicada a todo el personal de ventas. Dentro de la misma se incluyen políticas relacionadas a los compromisos verbales con clientes y la responsabilidad sobre la certeza de los pedidos tomados por los vendedores.				

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

<u>Técnica de Control</u>	<u>Sí No N/A</u>	<u>Responsable (Nombre y Puesto)</u>	<u>Evidencia</u>	<u>Impacto en el enfoque de la Auditoría</u>
2. Todos los pedidos de clientes son sometidos por escrito.				
3. Los pedidos verbales (ésto es por teléfono), son verificados con el cliente y son notificados por escrito.				
4. La Compañía tiene una forma estándar para contratos de ventas.				
5. Los pedidos para productos no-estándar requieren de aprobación adicional del departamento de mercadotecnia, Ingeniería y Producción según su competencia.				
6. Pedidos con términos no-estándar deben ser aprobados por el personal administrativo, incluyendo a un representante del Departamento de Contabilidad.				
7. Los términos significativos de la venta (precio de venta, plazos, descuentos, etc.) son revisados por una persona independiente a la función de ventas, para asegurar su concordancia con el criterio de la administración.				

<u>Técnica de Control</u>	<u>Sí No N/A</u>	<u>Responsable (Nombre y Puesto)</u>	<u>Evidencia</u>	<u>Impacto en el enfoque de la Auditoría</u>
8. El departamento de recepción de pedidos prepara la remisión o una orden de ventas, que son usados por el departamento de producción y/o embarques para surtir el pedido.				
9. Las remisiones y documentos de embarque deben ser autorizados por el personal apropiado.				
10. El departamento de recepción de pedidos mantiene controles para asegurar que todos los pedidos autorizados son oportunos:				
a) Surtidos.				
b) Facturados.				
11. La Compañía tiene procedimientos para controlar los pedidos pendientes de embarque.				
C. APROBACION DE CREDITO				
1. La Compañía tiene política escrita sobre la aprobación de crédito.				

<u>Técnica de Control</u>	<u>Sí No N/A</u>	<u>Responsable (Nombre y Puesto)</u>	<u>Evidencia</u>	<u>Impacto en el enfoque de la Auditoría</u>
2. En el proceso de aprobación de crédito, los siguientes factores son considerados:				
a) Que el cliente se encuentra dentro del límite de crédito aprobado.				
b) El historial de pagos del cliente y status actual de su cuenta por cobrar.				
c) Consideraciones especiales como suspensión del crédito o restricciones.				
3. El crédito es aprobado previo a la fecha en que el inventario es surtido para embarque o el inicio de producción.				
4. La Compañía tiene reportes de agencias de crédito y/o revisa estados financieros de los probables nuevos clientes, para establecer el límite de crédito.				
5. Toda excepción a las políticas de crédito son aprobadas por el Gerente de Crédito o				

<u>Técnica de Control</u>	<u>Sí No N/A</u>	<u>Responsable (Nombre y Puesto)</u>	<u>Evidencia</u>	<u>Impacto en el enfoque de la Auditoría</u>
por alguna persona autorizada, antes de continuar con el proceso.				
D. EMBARQUES				
1. Ningún embarque se efectúa sin los documentos de embarque autorizados.				
2. Los productos que serán embarcados son comparados con los documentos de embarque.				
3. Se obtiene evidencia escrita de todo envío (el comprobante de salida firmado por el fletero y/o firmado o sellado por el cliente).				
4. Todos los documentos de embarque son numerados en forma secuencial.				
5. Se mantiene un registro de embarques en donde se registran las fechas de los envíos.				
6. El departamento de embarque registra y envía todos los documentos relacionados con el embarque al Departamento de Facturación y/o Cobranza, en intervalos definidos.				

<u>Técnica de Control</u>	<u>Sí No N/A</u>	<u>Responsable (Nombre y Puesto)</u>	<u>Evidencia</u>	<u>Impacto en el enfoque de la Auditoría</u>
7. La Compañía cuenta con los controles que aseguran un corte correcto, de los embarques al final de cada periodo. Dichos procedimientos incluyen el corte de documentos, revisión de registro de embarques, etc.				
E. FACTURACION Y CUENTAS POR COBRAR				
1. El Departamento de facturación tiene procedimientos que aseguran que todos los documentos de embarque son recibidos a intervalos específicos.				
2. Los procedimientos de facturación aseguran que todo embarque sea facturado oportunamente.				
3. Se han establecido procedimientos que aseguran que los envíos no sujetos a facturación sean:				
a) Propiamente autorizados.				
b) Registrados oportunamente.				

<u>Técnica de Control</u>	<u>Sí No N/A</u>	<u>Responsable (Nombre y Puesto)</u>	<u>Evidencia</u>	<u>Impacto en el enfoque de la Auditoría</u>
4. Los procedimientos de facturación aseguran que el servicio y otros productos sean facturados oportunamente.				
5. El departamento de facturación compara las facturas contra los documentos de embarque e investiga y resuelve cualquier discrepancia.				
6. Se genera un registro de ventas.				
7. Los registros mensuales de ventas son conciliados a las cuentas de mayor general.				
8. El registro de ventas es revisado para localizar errores, partidas atípicas, etc. por alguien diferente al responsable del registro.				
9. Existe un procedimiento (PED o Manual) que asegure que las facturas se carguen en cuenta del cliente correspondiente.				

<u>Técnica de Control</u>	<u>Sí No N/A</u>	<u>Responsable (Nombre y Puesto)</u>	<u>Evidencia</u>	<u>Impacto en el enfoque de la Auditoría</u>
10. La Compañía obtiene mensualmente una relación por antigüedad de saldos de cuentas por cobrar.				
11. La relación de cuentas por cobrar es conciliada mensualmente al mayor general.				
12. La relación de cuentas por cobrar es revisada para localizar errores, partidas, atípicas, etc. por alguien diferente de quien la prepara.				
F. RECEPCION DE EFECTIVO				
1. No se reciben montos importantes de cobranza en efectivo.				
2. Los cheques recibidos son debidamente endosados por la persona que abre el correo.				
3. El monto de cheques recibidos es comparado con la cantidad incluida en el registro de cobranza y la cantidad depositada en el banco.				
4. La cobranza es depositada oportunamente.				

<u>Técnica de Control</u>	<u>Sí No N/A</u>	<u>Responsable (Nombre y Puesto)</u>	<u>Evidencia</u>	<u>Impacto en el enfoque de la Auditoría</u>
5. Hay controles que aseguren que la cobranza es acreditada oportunamente a la cuenta correcta del cliente.				
G. AJUSTES A CUENTAS DE CLIENTES				
1. Los ajustes a las cuentas de clientes, como los memos o notas de crédito y las cancelaciones de cuentas incobrables, son aprobadas por el personal apropiado.				
2. Hay controles que aseguran que los ajustes a cuentas de clientes son procesados oportunamente.				
3. Las causas y los montos de las notas de crédito y de otros ajustes a cuentas por cobrar son reportados y analizados mensualmente.				
H. COBRANZA DE CUENTAS ATRASADAS				
1. La Compañía ha establecido reglas sobre los procedimientos que deben seguirse para cobrar cuentas atrasadas.				

<u>Técnicas de Control</u>	<u>SI No N/A</u>	<u>Responsable (Nombre y Puesto)</u>	<u>Evidencia</u>	<u>Impacto en el enfoque de la Auditoría</u>
2. La relación de cuentas por cobrar por antigüedad de saldos es revisada periódicamente para identificar cuentas que requieren proceso especial de cobranza.				
3. Los procedimientos de cobranza de cuentas retrasadas, incluyendo las pláticas con los clientes, son documentados e incluidos en el expediente del cliente.				
4. Hay controles que aseguran que los procedimientos de cobranza son efectuados en el momento apropiado.				
I. RESERVAS PARA CUENTAS INCORBRABLES				
1. Se realiza mensualmente una revisión de cuentas por cobrar para determinar el monto de la reserva para cuentas incobrables.				
2. Los siguientes elementos son considerados en dicha revisión:				

<u>Técnica de Control</u>	<u>Sí No N/A</u>	<u>Responsable (Nombre y Puesto)</u>	<u>Evidencia</u>	<u>Impacto en el enfoque de la Auditoría</u>
a) Las cuentas por cobrar que son consideradas de cobrabilidad dudosa son específicamente reservadas.				
b) Una reserva general para cuentas incobrables es establecida en base a tendencias históricas y/o estimaciones.				
c) Se establecen reservas para devoluciones, descuentos sobre venta (volumen etc.), garantías o descuentos por pronto pago.				
3. El cálculo de la reserva se documenta adecuadamente.				
J. IMPUESTO SOBRE VENTAS				
1. La Compañía ha establecido procedimientos para asegurar que el IVA sea correctamente pagado sobre cada venta.				
2. Los procedimientos de facturación aseguran que el IVA se calcule y presente correctamente en las facturas.				

<u>Técnica de Control</u>	<u>Sí No N/A</u>	<u>Responsable (Nombre y Puesto)</u>	<u>Evidencia</u>	<u>Impacto en el enfoque de la Auditoría</u>
<p>3. Existen procedimientos que aseguren que el IVA es enterado oportunamente.</p> <p>(Si la compañía está sujeta a un impuesto especial de producción y venta los puntos anteriores aplican a dicho impuesto).</p>				
<p>L. COSTO DE VENTAS</p>				
<p>1. Hay controles que aseguran que el costo de ventas es calculado y registrado correctamente por cada operación de ingreso.</p>				
<p>H. COMISIONES</p>				
<p>1. La Compañía tiene una política aprobada sobre pago de comisiones.</p>				
<p>2. El personal de ventas revisa y aprueba semanal y mensualmente un resumen de facturas que contenga la misma información del registro de ventas y represente la base para el cálculo de las comisiones.</p>				

<u>Técnicas de Control</u>	<u>Sí No N/A</u>	<u>Responsable (Nombre y Puesto)</u>	<u>Evidencia</u>	<u>Impacto en el enfoque de la Auditoría</u>
3. Hay controles para asegurar el correcto cálculo mensual de las comisiones por pagar, así como su registro.				
4. Hay registros auxiliares por cada vendedor que incluyen la comisión devengada y pagada en cada período.				

COMPANY NAME: FABRICA DE CHOCOLATES Y DULCES

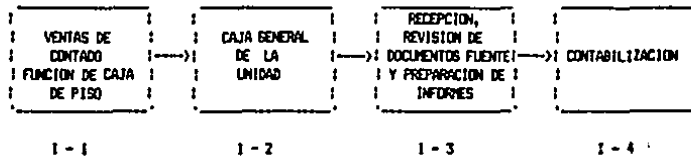
PREPARED BY: PATRICIA ORTIZ

DIVISION/BRANCH: CYCLE: INGRESOS

DATE PREPARED: 01/88

AUDIT DATE: 12-31-87 PAGE: 92

FUNCTION: VENTAS AL MENUDO



COMPANY NAME: FABRICA DE CHOCOLATES Y DULCES

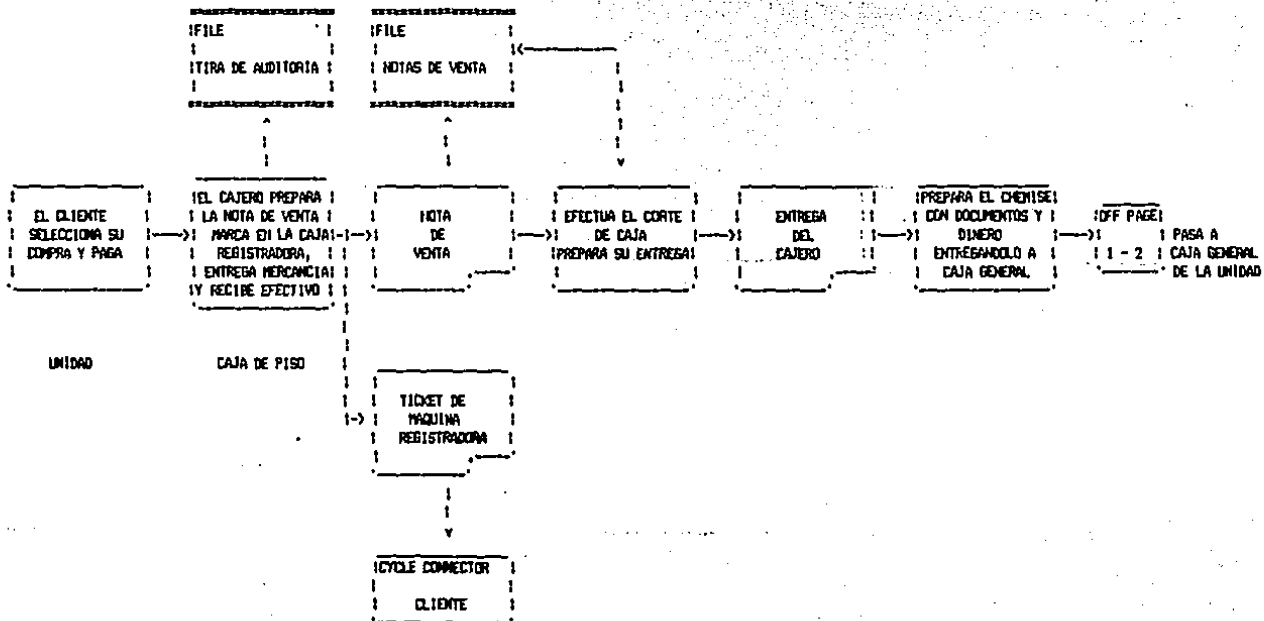
DIVISION/BRANCH: CYCLE: INGRESOS

AUDIT DATE: 12-31-87 PAGE: 93

PREPARED BY: PATRICIA ORTIZ

DATE PREPARED: 01/88

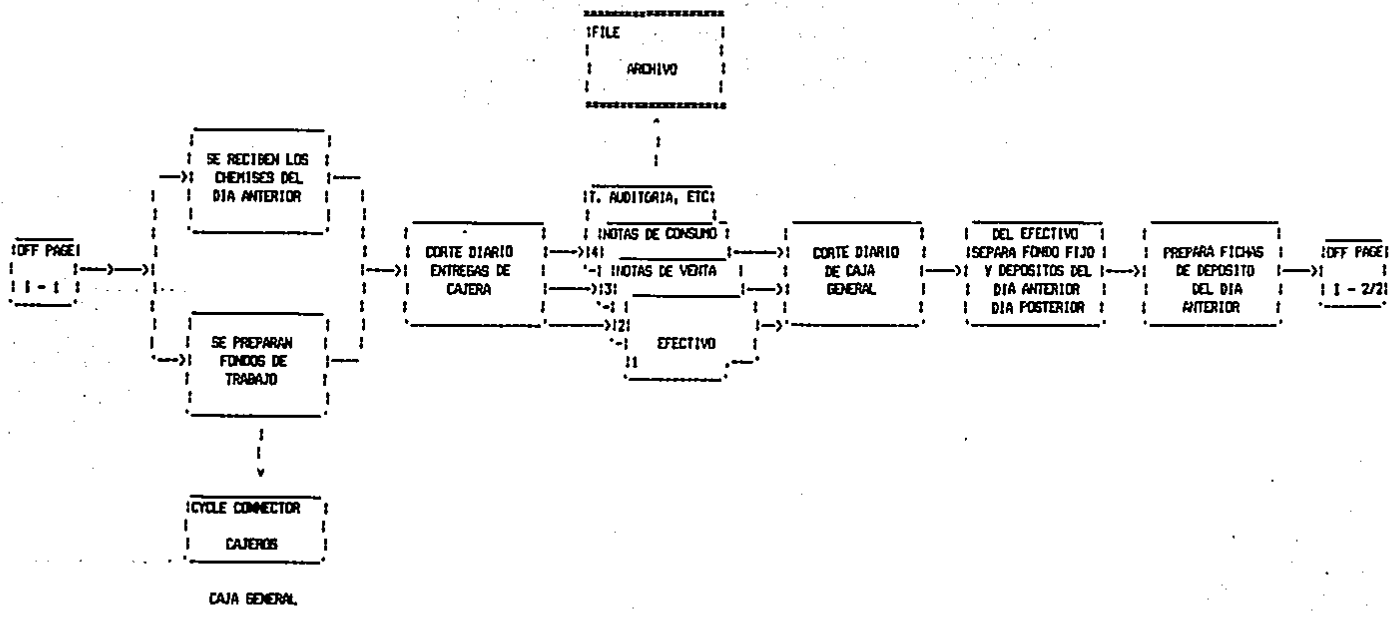
FUNCTION: VENTAS DE CONTADO FUNCION DE CAJA DE PISO



COMPANY NAME: FABRICA DE CHOCOLATES Y DULCES
 DIVISION/BRANCH: _____ CYCLE: INGRESOS
 AUDIT DATE: 12-31-87 PAGE: 94

PREPARED BY: PATRICIA ORTIZ
 DATE PREPARED: 01/88

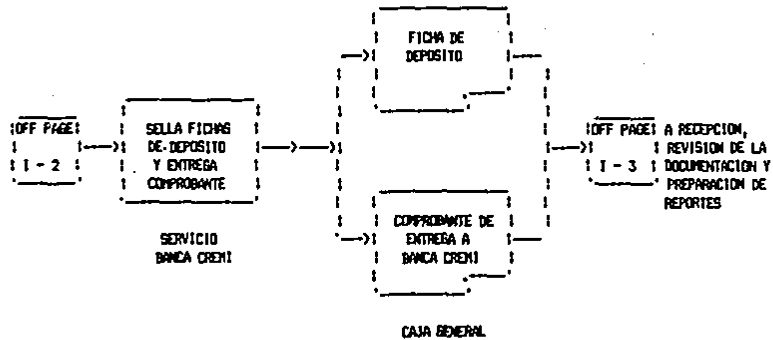
FUNCTION: CAJA GENERAL DE UNIDAD



COMPANY NAME: FABRICA DE CHOCOLATES Y DULCES
DIVISION/BRANCH: CYCLE: INGRESOS
AUDIT DATE: 12-31-87 PAGE: 95

PREPARED BY: PATRICIA ORTIZ
DATE PREPARED: 01/88

FUNCION: CAJA GENERAL DE UNIDAD



COMPANY NAME: FABRICA DE CHOCOLATES Y DULCES

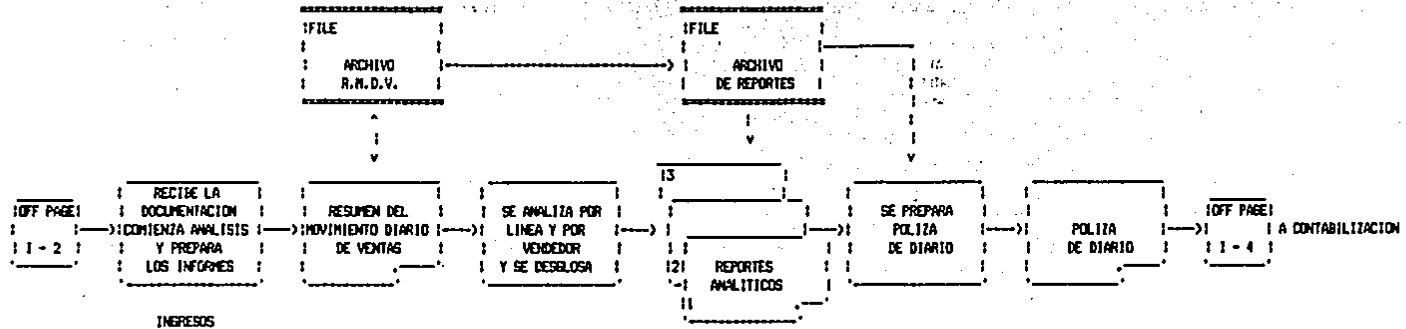
PREPARED BY: PATRICIA ORTIZ

DIVISION/BRANCH: _____ CYCLE: INGRESOS

DATE PREPARED: 01/88

AUDIT DATE: 12-31-87 PAGE: 96

FUNCTION: RECEPCION, REVISION DE LA DOCUMENTACION FUENTE Y PREPARACION DE INFORMES



COMPANY NAME: FABRICA DE CHOCOLATES Y DULCES

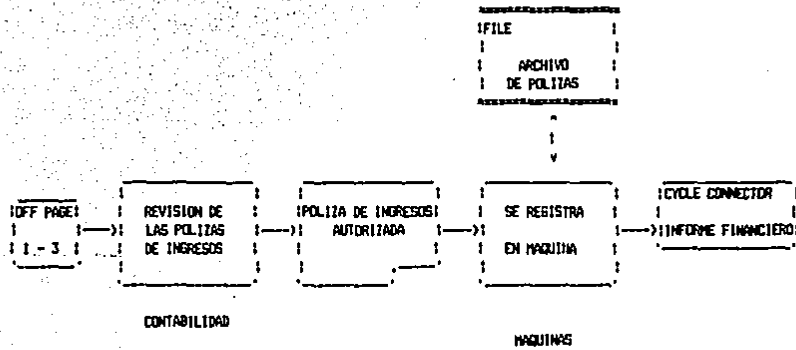
DIVISION/BRANCH: _____ CYCLE: INGRESOS

AUDIT DATE: 12-31-87 PAGE: 97

PREPARED BY: PATRICIA ORTIZ

DATE PREPARED: 01/88

FUNCTION: CONTABILIZACION



PUNTOS DE SUGERENCIA

Sr. Juan Perez
Director General
Fábrica de Chocolates y Dulces
S. A. DE C. V.
Mariano Escobedo 118
México, D. F.

Muy estimado Juan Perez:

La carta a la gerencia que se acompaña incluye sugerencias para mejorar los procedimientos de contabilidad y el control interno contable de la Compañía, que desarrollamos como resultado de nuestro examen preliminar de los estados financieros de Fábrica de Chocolates y Dulces, S. A. de C. V., por el año que terminará el 31 de diciembre de 1987.

De acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y tal como se indica en nuestra carta arreglo de la auditoría del 23 de marzo de 1987, efectuamos una revisión del sistema de control interno contable de la Compañía con el propósito de evaluar el grado de confiabilidad del mismo al determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría aplicadas en relación con nuestro examen de sus estados financieros por el año que terminará el 31 de diciembre de 1987.

Aún cuando ciertos asuntos que observamos durante la revisión preliminar se presentan en la carta a la gerencia que se acompaña, nuestra revisión no abarcó todos los procedimientos y técnicas de control y no fue diseñada con el propósito de efectuar recomendaciones detalladas.

La carta a la gerencia que se acompaña fue emitida para uso exclusivo de la Gerencia y no debe ser utilizada para ningún otro propósito.

Deseamos expresar nuestro agradecimiento por la cortesía y cooperación extendida a nuestros representantes durante el curso de su trabajo. Nos agradecería discutir estas recomendaciones en mayor detalle de ser necesario, y asimismo, proporcionar la ayuda necesaria para su implementación.

Muy atentamente,

DESPACHO DE CONTADORES, S. C.

C.P. Pedro Ortiz J.

FABRICA DE CHOCOLATES Y DULCES, S. A. DE C. V.

CARTA PRELIMINAR A LA GERENCIA
SOBRE PROCEDIMIENTOS DE CONTABILIDAD
Y CONTROL INTERNO

Relación de Clientes por
Antigüedad de Saldos

El listado y relación de clientes por antigüedad de saldos presentan una diferencia de \$143 millones debido a partidas en conciliación de un día. Al 31 de marzo de 1987 no se cuenta con la conciliación correspondiente.

Sugerencia:

Sugerimos la elaboración inmediata de las conciliaciones para evitar el riesgo de tener partidas anormales y/o antiguas, las cuales no hayan sido identificadas y analizadas con oportunidad.

Comentario del Cliente:

Esto se debe a que no se tenía gerente de crédito y cobranzas que le diera seguimiento a esta función, pero tomaremos las medidas necesarias de inmediato.

Partidas con Naturaleza
Contraria en Cuentas
Colectivas

Durante nuestra revisión preliminar, observamos partidas con naturaleza contraria, en las cuentas de deudores diversos, anticipos a proveedores etc. con importes menores a \$50 millones, las cuales se debían principalmente a errores en codificación.

Sugerencia:

Sugerimos que se realice la depuración correspondiente para presentar correctamente los saldos de las cuentas de balance.

Comentario del Cliente:

De acuerdo al Sr. H. García, Contador algunas de estas cuentas fueron depuradas durante los meses de abril y mayo de 1987. Las demás serán depuradas para nuestra visita final.

CARTA ARREGLO

C.P. Juan Perez
FABRICA DE CHOCOLATES Y DULCES
S. A. DE C. V.
Mariano Escobedo No. 118
México, D. F.

Muy estimado Sr. Perez:

Por medio de la presente estamos confirmando los arreglos para llevar a cabo la auditoría de los estados financieros de Fábrica de Chocolates y Dulces, S. A. de C. V. por el año que terminará el 31 de diciembre de 1987.

Examen de los estados
financieros

Nuestro trabajo consistirá en examinar el balance general al 31 de diciembre de 1987 y los correspondientes estados de resultados, capital contable y cambios en la situación financiera por el año que terminará en esa fecha, de conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas, incluyendo las pruebas de los libros y registros de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias para permitirnos expresar una opinión sobre los estados financieros.

Nuestro examen incluirá una revisión y evaluación de los sistemas de control interno y contable que nos permitan determinar su grado de confiabilidad, con objeto de definir la naturaleza, oportunidad y alcance de nuestras pruebas selectivas de auditoría a aplicar sobre las transacciones registradas durante ciertos periodos del año. El apoyo de dichos sistemas de control interno y contable es esencial para la prevención y detección de errores o irregularidades, dado que dicho sistema se encuentra constantemente en operación y cubre todos los periodos y transacciones. Dicho sistema no puede eliminar sin embargo, la posibilidad de que puedan ocurrir errores o irregularidades. Aún cuando no puede existir seguridad de que dichos errores o irregularidades sean detectados por nosotros, nuestro examen está diseñado para intentar detectar aquellos errores o irregularidades que pudieran tener un efecto importante en los estados financieros.

Honorarios

Estimamos que nuestros honorarios por el examen de los estados financieros calculados a nuestras cuotas normales de facturación, serán de \$8,000 los cuales proponemos facturar como sigue:

Mayo 1987	\$ 2,000
Junio 1987	2,000
Julio 1987	2,000
Agosto 1987	2,000

	\$ 8,000

Esta cotización está basada en nuestras cuotas de facturación actuales. En caso de que tengamos que modificar estas cuotas de facturación por la presión inflacionaria actual, discutiremos con usted nuevamente el monto de nuestros honorarios, tomando en consideración que el cambio de cuota aplicaría al tiempo incurrido con posterioridad a dicho cambio.

Deseamos agradecer la oportunidad de servir nuevamente a su Compañía y le aseguramos que este trabajo tendrá nuestra mejor atención.

Muy atentamente

DESPACHO DE CONTADORES, S.C.

Por _____

Pedro Ortiz J.

PROGRAMA DE AUDITORIA DEL CICLO DE INGRESOS

CLIENTE: _____					Referencia a Revisión de Contr. Interno			
PLANEACION Y CONTROL DE LA AUDITORIA DE					Preparado			
CICLO DE INGRESOS - CUENTAS POR COBRAR					Aprobado			
FECHA DE LA AUDITORIA: _____					Aprobado			
Paso N°.	O P E R A C I O N	Tiempo Estimado		Tiempo Estimado		Hecho		
		S	A	S	A	Ref.	Por	Fecha
	<u>OBJETIVOS</u>							
1.	Estudio y evaluación del control interno, para determinar los alcances del trabajo.							
2.	Comprobar la autenticidad del derecho a cobrar las cuentas.							
3.	Determinar gravámenes existentes.							
4.	Comprobar su correcta valuación, incluyendo su cobrabilidad.							
5.	Determinar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.							
	<u>PRELIMINAR</u>							
	<u>CLIENTES</u>							
1.	Obtener PPC's, cotejar vs. mayor, sumarlo y efectuar ligues correspondientes.							
2.	Elaborar un memorándum en el que se describa el manejo y control de clientes.							
3.	Sumar los auxiliares de clientes al X de _____ observando que su saldo coincida contra mayor.							
	En su caso, probar la conciliación.							

CLIENTE:		Referencia a Revisión de Contr. Interno						
PLANEACION Y CONTROL DE LA AUDITORIA DE		Preparado						
CICLO DE INTERESOS - CUENTAS POR COBRAR		Aprobado						
FECHA DE LA AUDITORIA:		Aprobado						
Paso Nro.	O P E R A C I O N	Tiempo Estimado		Tiempo Estimado		Hecho		
		S	A	S	A	Ref.	Por	Fecha
4.	Seleccionar a los 20 clientes más importantes, con el propósito de solicitar a la Compañía que nos prepare los estados de cuenta y las cartas para confirmarlos.							
5.	Hacer cédula resumen de circularización.							
6.	Preparar control de circularización y enviar solicitudes de confirmación.							
7.	Coordinamos con Auditoría Interna para el arqueo de cuentas por cobrar.							
	<u>CUENTAS POR COBRAR A EMPLEADOS</u>							
1.	Obtener PPC's, cotejar contra mayor, sumar y hacer <u>lí</u> ques correspondientes.							
2.	Explicar en un <u>memorándum</u> el manejo de la cuenta.							
3.	Circularizar a 5 personas, verificando que no se hayan excedido de los límites autorizados para financiamiento.							
	<u>DEUDORES DIVERSOS</u>							
1.	Obtener PPC's, sumarlos y hacer <u>lí</u> ques correspondientes.							
2.	Explicar el manejo de la cuenta en un <u>memorándum</u> .							
3.	Explicar los saldos más importantes.							
4.	Ligar los saldos Intercompañías a los respectivos papeles de trabajo de cada una de ellas.							

CLIENTE:		Referencia a Revisión de Contr. Interno						
PLANEACION Y CONTROL DE LA AUDITORIA DE		Preparado						
CICLO DE INGRESOS - CUENTAS POR COBRAR		Aprobado						
FECHA DE LA AUDITORIA:		Aprobado						
Paso Nro.	OPERACION	Tiempo Estimado		Tiempo Estimado		Hecho		
		S	A	S	A	Ref.	Por	Fecha
	<u>RESERVA PARA CUENTAS MALAS</u>							
	1. Probar procedimiento que emplea la Compañía.							
	2. Probar suficiencia, ligar a resultados.							
	3. Completar el programa de trabajo con tiempos reales.							
	4. Contestar el cuestionario de impuestos.							
	5. Revisión del senior y aclaración de puntos.							
	<u>FINAL</u>							
	<u>CLIENTES</u>							
	1. Completar paso No. 1 de preliminar.							
	2. Completar paso No. 3 de preliminar el ___ de ____, pro poniendo los ajustes correspondientes.							
	3. Efectuar procedimiento alternativo de clientes, circu larizados con el siguiente alcance:							
	a) Pagos posteriores al 100% contra el auxiliar del cliente.							
	b) Por 3 días al azar, ver pagos posteriores contra relación de cobranza y contra ficha de depósi- to.							
	c) Por las devoluciones, ver notas de crédito mayo- res a \$15,000.00.							
	4. Completar resumen de circularización.							

CLIENTE: _____		Referencia a Revisión de Contr. Interno					
PLANEACION Y CONTROL DE LA AUDITORIA DE		Preparado					
CICLO DE INGRESOS - CUENTAS POR COBRAR		Aprobado					
FECHA DE LA AUDITORIA: _____		Aprobado					
Paso N°.	O P E R A C I O N	Tiempo Estimado		Ref.	Hecho		
		S	A		S	A	Por
5.	Hacer memorándums sobre el resultado del arqueo de cuentas por cobrar. <u>CUENTAS POR COBRAR A EMPLEADOS</u>						
1.	Completar el paso No. 1 de preliminar.						
2.	Obtener confirmaciones del plan de financiamiento de acciones, efectuar ligues que correspondan, acalarando diferencias.						
3.	Explicar variaciones y/o saldos importantes. <u>DEUDORES DIVERSOS</u>						
1.	Completar paso No. 1 de preliminar.						
2.	Completar paso No. 4 de preliminar. <u>RESERVA PARA CUENTAS MALAS</u>						
1.	Completar paso No. 2 de preliminar.						
2.	Contestar cuestionario de impuestos.						
3.	Completar programa de trabajo.						
4.	Revisión del senior y aclaración de puntos. <u>OBJETIVOS</u>						
1.	Comprobar que las ventas y costos de venta representen transacciones efectivamente realizadas.						

CLIENTE: _____		Referencia a Revisión de Contr. Interno						
PLANEACION Y CONTROL DE LA AUDITORIA DE		Preparado						
CICLO DE INGRESOS - VENTAS Y COSTO DE VENTAS		Aprobado						
FECHA DE LA AUDITORIA: _____		Aprobado						
Paso Núm.	O P E R A C I O N	Tiempo Estimado		Tiempo Estimado		Hecho		
		S	A	S	A	Ref.	Por	Fecha
2.	Determinar que todas las ventas del ejercicio estén registradas y que no se incluyan transacciones correspondientes a los períodos posterior y/o anterior.							
3.	Determinar la autenticidad que las deducciones de ventas por concepto de bonificaciones y devoluciones.							
4.	Comprobar la adecuada presentación y revelación en los estados financieros.							
5.	Comprobar que haya consistido en los métodos utilizados para su registro.							
	<u>PRELIMINAR</u> <u>VENTAS MAYORES</u>							
1.	Obtener PPC's, probarlos y ligarlos.							
2.	Efectuar prueba de procedimientos con el siguiente alcance: - Probar 5 facturas de cada uno de estos meses: Diciembre de 198_, enero, febrero y marzo de 198_. - Seleccionar uno de estos meses para efectuar la prueba de sumas. - Por el mes seleccionado para la prueba de suma escoger las notas de crédito para la prueba de detalle. Probar 10 notas de crédito.							

CLIENTE:	Referencia a Revisión de Contr. Interno
PLANEACION Y CONTROL DE LA AUDITORIA DE	Preparado
CICLO DE INGRESOS - VENTAS Y COSTO DE VENTAS	Aprobado
FECHA DE LA AUDITORIA:	Aprobado

Paso N ^o .	O P E R A C I O N	Tiempo Estimado		Tiempo Estimado		Ref.	Hecho	
		S	A	S	A		Por	Fecha
3.	Explicar variaciones importantes a nivel particular y en general, hacer referencia a las explicaciones hechas en el memorándum de operaciones. <u>VENTAS MENUDO</u>							
1.	Obtener PPC's, sumarios, ligarlos, etc.							
2.	Para llevar a cabo nuestro trabajo de revisión de control interno, seguir los siguientes pasos:							
	a) Identificar las funciones típicas del ciclo.							
	b) Preparar diagramas de flujo por cada una de las funciones.							
	c) Identificar objetivos por función.							
	d) Preparar cédulas que incluyen los objetivos — aplicables, técnicas de control y evaluación de las mismas.							
	e) Preparar cédulas para probar las técnicas de control seleccionadas en nuestra evaluación.							
3.	Por las unidades arriba mencionadas, efectuar arqueos del Fondo Fijo de Caja y de los ingresos pendientes de depósito.							
	<u>COSTO DE VENTAS</u>							
1.	Obtener PPC's, sumarios, ligarlos, etc.							
2.	Efectuar un memorándum sobre el procedimiento de la Compañía para determinar el costo de ventas mayor.							

CLIENTE: _____	Referencia a Revisión de Contr. Interno
PLANEACION Y CONTROL DE LA AUDITORIA DE	Preparado
CICLO DE INGRESOS - VENTAS Y COSTO DE VENTAS	Aprobado
FECHA DE LA AUDITORIA: _____	Aprobado

Paso N ^o .	O P E R A C I O N	Tiempo Estimado		Tiempo Estimado		Ref.	Hecho	
		S	A	S	A		Por	Fecha
3.	Integrar el costo de ventas del mes más importante — probando los movimientos y haciendo ligues que correspondan.							
4.	Efectuar prueba de sumas del costo de ventas mayoreo.							
5.	Hacer referencia a la revisión de control interno sobre el procedimiento de compras y proveedores en almacén mayoreo.							
6.	Vouchear por la Unidad de _____ las compras al mercado de Jamaica y La Merced.							
7.	Completar el programa de trabajo con tiempos reales.							
8.	Contestar el cuestionario de impuestos.							
9.	Revisión del senior y aclaración de puntos.							
	Total preliminar							
	<u>FINAL</u>							
	<u>VENTAS MAYOREO</u>							
1.	Completar paso No. 1 de preliminar.							
2.	Explicar variaciones importantes.							
	<u>VENTAS MENOREO</u>							
1.	Completar el paso No. 1 de preliminar.							

CLIENTE: _____		Referencia a Revisión de Contr. Interno						
PLANEACION Y CONTROL DE LA AUDITORIA DE		Preparado						
CICLO DE INGRESOS - VENTAS Y COSTO DE VENTAS		Aprobado						
FECHA DE LA AUDITORIA: _____		Aprobado						
Paso Núm.	O P E R A C I O N	Tiempo Estimado		Tiempo Realizado		Hecho		
		S	A	S	A	Ref.	Por	Fecha
2.	Explicar variaciones importantes. <u>COSTO DE VENTAS</u>							
1.	Completar el paso No. 1 de preliminar.							
2.	Explicar variaciones importantes.							
3.	Completar programa de trabajo.							
4.	Contestar cuestionario de impuestos.							
5.	Revisión de senior y aclaración de puntos.							
	Total final							
	Total ventas y costo de ventas							
	Total del ciclo							

CONCLUSIONES

- En mi opinión, con base en la recopilación de información que presento en este seminario, puedo concluir que la hipótesis indicada en la introducción es verdadera debido a que es de gran importancia que el auditor conozca las operaciones de la Compañía auditada así como su sistema de control interno ya que esto da la pauta para fijar el alcance, naturaleza y oportunidad de las pruebas a realizar por el auditor externo en su examen a los Estados Financieros.
- El estudio y evaluación del control interno basado en el flujo de transacciones es una de las alternativas más prácticas y completas con que cuenta el auditor ya que este estudio muestra la ruta que sigue un hecho económico desde que se reconoce como transacción hasta que es informada en los estados financieros.
- Uno de los aspectos que considero básico en la planeación de una auditoría de estados financieros es la revisión del sistema de control interno establecido en la compañía que se pretende auditar ya que uno de sus objetivos es detectar posibles errores e irregularidades que deban tomarse en cuenta como áreas riesgo en el transcurso de la auditoría.
- Los resultados obtenidos en dicho estudio permiten al auditor el extender el alcance de sus servicios al informar a su cliente de las deficiencias al control interno encontradas y a sugerir posibles soluciones a estas.
- Por otro lado la elaboración de un programa de trabajo obedece a dos necesidades de la auditoría:

1. Reflejar los resultados obtenidos del estudio y evaluación del control interno, los cuales aunque no se manifiestan explícitamente, son indicados a través de los alcances, extensión y oportunidad de las pruebas que se efectuarán y que representan la confianza depositada en los controles internos. y;

2. Servir de control y dirección del desarrollo de la auditoría.

- Por último los papeles de trabajo representan la evidencia suficiente y competente del trabajo realizado por el auditor sobre los estados financieros, asimismo son el soporte de la opinión que se emite sobre ellos. Los papeles de trabajo contendrán las pruebas sustantivas de aquellas áreas que representaron un riesgo y sobre las que no se depositó confianza al evaluar el control interno, adicionales a los procedimientos obligatorios de auditoría que se efectúan independientemente de la confianza en los controles de la compañía auditada.

BIBLIOGRAFIA

LIBROS

- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.
"NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"
Decimosexta edición
México, 1984
- Grinaker, Robert L.; Barr, Ben B.
"AUDITORIA"
Primera edición
México, 1973.
- Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del INCP.
"CONTROL INTERNO POR OBJETIVOS Y CICLOS DE TRANSACCIONES Y EL
MUESTREO ESTADISTICO EN AUDITORIA"
- John J. Willingham
D.R. Carmichael
"AUDITORIA CONCEPTOS Y METODOS"
Primera edición 1984
Edit. Mc. Graw Hill
- W. Thomas Porter, Jr. y John C. Burton
"AUDITORIA UN ANALISIS CONCEPTUAL"
Primera edición Febrero 1980
Editoría Diana.
- Luis Ruiz de Velasco y Alejandro Prieto
"AUDITORIA PRACTICA"
Sexta edición
Editoría Banca y Comercio
- Eric L. Kohler
"AUDITORIA"
Edit. Diana
Primera Edición Enero 1982

- Charles Lawrence
"PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"
Edit. Centro Regional de ayuda técnica
Primera edición Agosto 1971

TESIS

- "IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO COMO BASE FUNDAMENTAL EN LA
AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS"
Luis Francisco Trujillo Váldes
1979
- "LA PRACTICA DE LA AUDITORIA EXTERNA Y SUS PAPELES DE TRABAJO"
Fernando Alberto Sánchez Bastida.
1981

REVISTAS

Contaduría Pública
Revista del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
Federación de Colegios de Profesionistas
Febrero 1986
Octubre 1985