

300608
14



UNIVERSIDAD LA SALLE

ESCUELA DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

Incorporada a la U.N.A.M.

DESARROLLO DE LA AUDITORIA EXTERNA EN COORDINACION CON AUDITORIA INTERNA DE LA EMPRESA.

Seminario de Investigación Contable

Que para obtener el título de:

LICENCIADO EN CONTADURIA

P r e s e n t a n :

María Eugenia Moreno López

María de Lourdes Sayavedra Herrerías

México, D. F.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2002



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A NUESTROS PADRES:

Por el amor que nos han dado y en agradecimiento a sus sacrificios; Porque sin ustedes no seríamos lo que ahora somos.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

A NUESTROS HERMANOS:

Por su amistad y apoyo que nos han brindado desde siempre.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A NUESTROS ABUELOS Y TIOS:

Por sus sabios consejos y ayuda que nos han otorgado.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

PARA TI ALBERTO:

Porque con tu amor y comprensión me ayudaste a terminar este trabajo.

FOR DENNIS:

Thanks for your love and support to help me finish this essay.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

AL L.A.E. Y C.P. JAVIER JIMENEZ:

**Por las enseñanzas que nos ha brindado y por ser más
que un maestro, un amigo.**

A LA UNIVERSIDAD LA SALLE

A NUESTROS MAESTROS:

Por habernos transmitido sus conocimientos.

A TODOS NUESTROS AMIGOS:

**Por su valiosa amistad y apoyo, que de alguna manera
hicieron posible la realización de este trabajo.**

INDICE

PROLOGO

I	NECESIDAD O JUSTIFICACION DE LA AUDITORIA	
	1. Antecedentes	2
	2. Diferentes clases de auditorfa	7
	1. Auditorfa Administrativa	7
	2. Auditorfa Operacional	11
	3. Auditorfa Interna	13
	4. Auditorfa de Estados Financieros	14
	3. Objetivos	18
II	RELACION ENTRE EL AUDITOR EXTERNO Y EL INTERNO	
	1. Coordinaci3n del trabajo	21
	2. Confianza en el departamento de auditorfa interna	26
	3. Diferencias principales de la auditorfa externa con la interna	29
III	LAS RELACIONES HUMANAS COMO PRIMER PASO AL EXITO EN EL TRABAJO	
	1. Generalidades	31
	2. Normas de relaciones humanas	36

IV	COMO HACER LA AUDITORIA	
	1. Conocimiento del cliente	40
	1. Presupuesto de tiempo	46
	2. Estimación y determinación de los honorarios	47
	3. Carta convenio	53
	2. Planeación	58
	3. Estudio y evaluación del control interno	68
	4. Programas	92
V	PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	111
	1. Revisión de Operaciones	113
	2. Pruebas de Funcionamiento	116
	3. Procedimientos de Validación	124
	4. Revisiones Analíticas	129
VI	RESULTADO DE LA AUDITORIA	131
	1. Informe del Auditor	131
	2. Memorandum de Sugerencias	140
VII	INVESTIGACION DE CAMPO	
	1. Objetivo y Alcance	143
	2. Diseño y manejo del cuestionario	144
	3. Cuestionario de investigación de campo	148

4. Resultado de la investigación de campo	157
5. Tabulación y Estadística	161
6. Conclusiones	167

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

P R O L O G O

Porque nuestra experiencia profesional ha sido dentro del campo de la - Auditorfa, en donde hemos adquirido conocimientos tanto técnicos como - de relaciones humanas, escogimos este tema con la idea de aportar algo personal al respecto.

Así como el hombre siempre se ha enfrentado a situaciones de aceptación y rechazo, nosotras en el desempeño de nuestra labor como auditoras, y debido a la divergencia de opiniones que siempre ha existido entre los contadores públicos, nos hemos enfrentado a situaciones similares en el trato con los clientes.

Por lo anterior, esta tesis no solo encierra un trabajo de investigación sino también un reflejo de nuestras vivencias.

El contenido de los capítulos, es una descripción de la auditorfa, en - forma general, desde la iniciación hasta su terminación.

Deseamos que este trabajo sirva de guía a todo aquel que tenga acceso a él.

I NECESIDAD O JUSTIFICACION DE LA AUDITORIA

I.1 ANTECEDENTES

Los antecedentes históricos de la función de vigilancia de las sociedades, los encontraremos primeramente en las grandes Compañías Holandesas de las Indias (siglos XVII y XVIII), mismas que, al estar formadas por una pluralidad de mercaderes propietarios de barcos, mercancías, etc., y al encontrarse estas personas imposibilitadas para ejercerla directa y personalmente sobre su patrimonio, empezaron por encargar a personas elegidas entre ellos la vigilancia de los bienes comunes. Estos, debido a su volumen y a las grandes distancias que tenían que recorrer, eran manejados o administrados por otros grupos designados por los mismos dueños.

Los mercaderes al haber invertido en estas compañías, que pueden considerarse como las precursoras de las actuales sociedades anónimas, dieron lugar, al aumentar en número, a que las legislaciones de los grandes países del mundo fueran reconociendo la necesidad de una legislación que regulara la actuación de los órganos de vigilancia, para una mejor protección al inversionista interesado en ellas; dicha legislación se principió en Francia a mediados del siglo XIX, sin que esto bastara para que, muchas de las grandes compañías existentes en esa época, ya hubieran acordado en sus estatutos las obligaciones y atribuciones de sus órganos de vigilancia.

Inglaterra, España y Suiza imponen a los órganos de vigilancia obligaciones de naturaleza exclusivamente contable, siendo pionera Inglaterra que, al mo

dificar en 1900 el "Companies Act" de 1879, incluyó en su legislación la obligación de nombrar un "auditor" quien tendría que opinar sobre las cuentas de la compañía.

Es de hacerse notar que en esa época la ley inglesa solo requería la opinión del auditor, de que las cuentas estaban de acuerdo con los libros de la compañía; esto fue modificado al hacerse complejos los grandes negocios y ser necesario ponerla al corriente del avance de los conocimientos contables, hasta pedir una opinión sobre la verdadera situación financiera, - independientemente de los libros.

Littleton señala en "Accounting evolution to 1900", que, con excepción de la auditoría de las cuentas municipales y gubernamentales por personas - selectas del público, quienes no podrían ser llamadas contadores, no existen rastros de trabajos de auditoría por expertos hasta que la práctica - surgió probablemente a principios del siglo XVII de los "Lores de los manors" en Inglaterra al emplear a especialistas para la revisión de sus - cuentas. El manor de aquellos tiempos era una institución de grandes proporciones y necesitaba de diversos funcionarios para atender sus asuntos- financieros y operaciones prácticas de negocios. En particular había tres funcionarios que llevaban el peso de estas responsabilidades. El "surve - yor" debía conocer detalladamente el tipo y situación de las tierras del - señor y sus inquilinos. De este conocimiento él mantenía un libro de rentas, alquileres y aranceles, de hecho, una contabilidad de las fuentes de ingreso. Este libro de rentas se pasaba al "receptor general", quien cobra

ba las cuentas, las registraba de acuerdo con su origen, y de ahí liqui-
daba los pagos contra órdenes expedidas por el señor. El "auditor" exami-
naba en detalle las cuentas de los ingresos y gastos que formulaba el -
"receptor-general" y las resumía después de dar atención preferente, -
sin duda, a los documentos que respaldaban las cuentas, tales como el li-
bro de rentas del surveyor y las órdenes de pago del señor.
El propósito de esta revisión era comprobar la correcta administración y
empleo de los fondos.

Cuando, con el nacimiento de la industria, el centro de la vida económica
comenzó a desplazarse de los manors agrícolas a las ciudades, se inicia -
ron las primicias de una nueva profesión. Así, en 1773 en la ciudad de -
Edimburgo, por primera vez en las Islas Británicas existían 7 contadores
al servicio del público según el directorio de la ciudad, y al principio
del siglo XIX cerca de 50 contadores se encontraban registrados en los -
directorios de todas las ciudades importantes de Inglaterra y Escocia.

De los hechos anteriores se desprende que hasta el principio del siglo -
XIX todavía no existía en Inglaterra la profesión de la contaduría públi-
ca, como el cuerpo de expertos que se ofrecían al público. Este cuerpo se
va desarrollando en el curso del siglo XIX. Por el año de 1854 los conta-
dores escoceses habían formado una sociedad profesional en Edimburgo para
fomentar el interés de sus miembros y regular su conducta profesional y -
entre 1870 y 1877 sociedades semejantes de contadores empezaron a existir
en las ciudades más importantes de Inglaterra y Escocia (Aberdeen, Lon -

dres, Liverpool y Manchester) y habfan empezado a admitir solamente a los miembros por medio de exámenes generales y técnicos. El Gobierno Inglés - reconoció oficialmente en el año de 1880 al Instituto de Contadores Titulados en Inglaterra y Gales (Institute of Chartered Accountants in - England and Wales).

En 1880 de Inglaterra salen auditores independientes para cuidar las inversiones hechas por los ingleses y escoceses, ya que empezaron a comprar valores americanos, principalmente acciones de compañías productoras de cerveza, de esa manera se cerciorarfan si dichas empresas eran florecientes. Así se crearon Price Waterhouse & Co. y Peat Marwick & Mitchel en los Estados Unidos, firmas que actualmente son americanas.

El crecimiento de la profesión tanto en Estados Unidos como en México ha - tenido lugar en el Siglo XX.

En México, el día 25 de mayo de 1907 se celebró el primer examen profesional de contador, sustentado por el señor Don Fernando Díez Barroso, y el Instituto de Contadores Públicos ha tomado el acuerdo de considerar esa fecha como la de la iniciación del ejercicio profesional de la contaduría pública en México.

Como se puede apreciar por los datos que hemos mencionado, la profesión de Contador Público, es relativamente nueva en nuestro medio y su verdadero desarrollo no abarca mucho más de los últimos veinticinco años.

Los comienzos del ejercicio profesional fueron difíciles para los contadores mexicanos. Pocos o nadie creían en ellos, se les consideraba faltos de experiencia, muchas gentes no sabían lo que era un contador público, se creía que eran "tenedores de libros por unas horas", cuando más, se les consideraba "peritos contadores" para actuar ante los tribunales, no faltó quien pretendiera designarlos como "licenciados en cuestiones Mercantiles", pero además muchas personas los reputaban como "tenedores de libros sin colocación". Los negocios importantes encomendaban el examen de sus cuentas a las firmas de contadores americanos o ingleses, cuyo prestigio-bien ganado y reputación mundial, les valía la confianza de las empresas. Además, por aquel entonces casi no había grandes negocios propiamente mexicanos, la mayoría de ellos estaba en manos de extranjeros y de ahí el menosprecio o la indiferencia hacia los contadores del país.

Vinieron después los difíciles años de la Revolución Constitucionalista, los negocios vinieron a menos, las escuelas fueron un tanto descuidadas y faltó entusiasmo a la juventud para dedicarse al aprendizaje de la profesión. Esto no obstante, algunas personas más obtuvieron sus títulos de contadores.

El año 1917, un grupo de contadores titulados decidió formar una agrupación profesional que quedó constituida, a mediados de dicho año, con el nombre de "Asociación de Contadores Titulados".

Dado el éxito alcanzado en los fines de la Asociación, ésta resultaba insu

ficiente y en el año de 1923 se decidió formalizar sus trabajos constituyendo el Instituto de Contadores Públicos Titulados de México, lo cual se llevó a cabo el día 6 de octubre del mismo año.

De 1917 a la fecha algunos contadores se han agrupado, ya sea en "firmas" de hecho o de derecho, para ejercer su profesión. Y así recordamos entre otros a los pioneros: Díez Barroso, Flores y Vilchis, Casas Alatraste y Mancera, Harmony y Thierry, Díaz y Mancera, Freyssinier, Harmony y Martínez, Mancera Hermanos, Fernández, Valdovinos, González y Gándara, Chavaro Prieto y Cfa., Castillo Miranda y Carpizo, etc., algunas de estas "firmas" han subsistido, otras no, pero casi todos sus antiguos miembros continúan en el ejercicio de la profesión.

I.2 DIFERENTES CLASES DE AUDITORIA

A raíz de la revisión de los recursos financieros que se había venido efectuando como único trabajo de auditoría, surgió la necesidad de estudiar aspectos administrativos y de control en las empresas, lo cual ayudaría a reforzar o mejorar los controles establecidos; es así como se iniciaron diferentes tipos de auditoría, a continuación mencionamos algunos, que para el desarrollo de nuestro trabajo consideramos necesario.

I.2.1 AUDITORIA ADMINISTRATIVA

Antes de dar una definición al respecto, veamos que se entiende por Administración.

"La administración es una ciencia social que persigue la satisfacción de - objetivos institucionales por medio de un mecanismo de operación y a través del esfuerzo humano." (1) Analizando lo anterior, vemos que objetivos a - satisfacer pueden ser: de servicio, social y económico; para lograrlo requie - re de un mecanismo de operación, es decir, debe de haber una organización e integración de los recursos humanos, materiales y tecnológicos con que se - cuente.

El recurso humano mediará su esfuerzo de acuerdo a un plan, donde definirá el problema y esbozará un programa para solucionarlo, a la vez que lo - - implantará, y posteriormente se apreciará el resultado de la acción, compa - rándola con el plan delineado.

La entidad que haga uso de los recursos, siempre se preocupará por lograr - la preservación de éstos y en lo sucesivo hará lo posible por acrecentarlo.

La entidad debe evaluar su capacidad administrativa en todos los niveles, - para determinar en que situación se encuentra con respecto al logro de sus objetivos, a través de un análisis de la estructura y formas de organiza - ción de una empresa, sus políticas, planes, métodos de operación y del - - empleo que hacen de sus disponibilidades materiales y humanas encaminadas - al logro de esos objetivos; esta evaluación se le conoce como Auditoría Ad - ministrativa.

El objetivo de esta auditoría es el de descubrir deficiencias o irregulari - dades en alguna de las partes de la empresa examinada y apuntar sus proba - bles soluciones; estas soluciones podran encaminarse a implementar mejores

(1) José Antonio Fernández Arenas. EL PROCESO ADMINISTRATIVO, p.73. ED Diana, 1981.

controles, mejores métodos.

La Auditoría Administrativa es de gran ayuda a los directivos para lograr una administración más eficaz.

Las partes que conforman la metodología de la Auditoría son las siguientes según William P. Leonard:

1. EXAMEN
 - A. Areas a revisar
 - B. Detalles a estudiar
2. EVALUACION
 - A. Proceso de evaluación: Factores a evaluar
 - B. Análisis científico, interpretación y sn tesis.
3. PRESENTACION
 - A. Discusión verbal de aspectos importantes
 - B. Informe final a la dirección
 - C. Informe escrito de hallazgos y recomendaciones
4. VIGILANCIA O SEGUIMIENTO
 - A. Revisión de instalaciones
 - B. Ayuda para diseñar formas y procedimientos
 - C. Completar cualquier aspecto inconcluso
 - D. Comentar el informe con la Dirección General.

E X A M E N

Areas a revisar: La Auditoría Administrativa puede ser una función específica, un departamento o grupo de departamentos o de la empresa en su totalidad.

Detalles a estudiar: Los detalles que exigen un constante análisis son:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

planes y objetivos
estructura organizacional
políticas y prácticas
sistemas y procedimientos
métodos de control
recursos humanos y materiales
formas de operación
medición de resultados

EVALUACION

Proceso de evaluación: Para estar en condiciones de medir la importancia de los hallazgos se deben analizar ciertos factores como son: panorama - económico, adecuación de la estructura de la empresa, cumplimiento de políticas y procedimientos, exactitud y confiabilidad de los controles, métodos adecuados de protección, causas de variaciones, utilización adecuada de mano de obra y equipo y métodos satisfactorios de operación verbal.

Análisis Científico, Interpretación y Síntesis: Lo que debe realizarse en este paso es: Estudiar los elementos, hacer un diagnóstico detallado, determinar finalidades y relaciones, buscar deficiencias, balance analítico, comprobar eficiencia, indagar problemas, precisar soluciones, determinar alternativas y elaborar métodos de mejoramiento.

PRESENTACION

El informe puede seguir el siguiente formato:

- I. Propósito y alcance
- II. Aspectos fundamentales
- III. Problemas discutidos con la supervisión
- IV. Prácticas comunes
- V. Discusión o comentarios
- VI. Recomendaciones
- VII. Anexos

V I G I L A N C I A

El objetivo de este punto es comprobar que se han realizado las recomendaciones en la forma en que se tenía planeado. En caso de que exista mala aplicación de las soluciones sugeridas repararlas. Este paso consiste en observar los hechos subsecuentes a la finalización de la Auditoría para tratar detalles no terminados, establecer formas y procedimientos.

En síntesis, la idea principal de la vigilancia es completar cualquier asunto planeado en las recomendaciones y que todavía no ha sido acatado.

Dentro de las consideraciones importantes a destacar encontramos:

Un buen programa de auditoría administrativa debe revisarse periódicamente. Debe existir un perfecto entendimiento entre el auditor y la dirección en cuanto al número del personal que realizará la auditoría y el alcance de sus trabajos.

I.2.2 AUDITORIA OPERACIONAL

Existen muchas definiciones por parte de distintos autores de lo que debe entenderse por auditoría operacional, pero todos van enfocados a lo mismo, es decir, se refieren al análisis de sistemas y operaciones encaminado a lograr una eficiencia de los controles implantados, y así alcanzar un mayor rendimiento.

Algunos autores han dicho que la auditoría interna es sinónimo de auditoría operacional. Tal es el caso de Bradford Cadmus, considerado como el padre de la auditoría operacional, que manifiesta que la definición de auditoría operacional debe buscarse en la Declaración de Responsabilidades del Auditor Interno.

El Instituto de Auditores Internos de México, A.C., define a la auditoría operacional como "Una actividad de evaluación independiente de las finanzas y otras operaciones como base de servicio a la dirección. Es un control cuyas funciones son medir y evaluar la efectividad de otros controles."

El principal objetivo de la auditoría operacional, es el de ayudar a todos los miembros de la gerencia en el desempeño efectivo de sus responsabilidades, suministrándoles análisis objetivos, evaluaciones, recomendaciones y comentarios pertinentes relativos a la actividad que se revisa.

Para cumplir con este objetivo, el auditor deberá intervenir en cualquier fase de la actividad que desarrolle la empresa, donde puedan dar servicio

a la gerencia.

1.2.3. AUDITORIA INTERNA

"La Auditoría Interna es una actividad de evaluación independiente dentro de una organización, dedicada al análisis de la contabilidad, de las finanzas y de las demás operaciones como base de un servicio a la Dirección. Es un control cuyas funciones son medir y evaluar la efectividad de otros controles. El principal objetivo de la Auditoría Interna es el de ayudar a todos los miembros de la gerencia en el desempeño de sus responsabilidades proveyéndoles análisis objetivos, en los que valoren, recomienden y hagan comentarios pertinentes, concernientes a las actividades realizadas." (2) Para lograr este objetivo el auditor interno debe participar en las siguientes actividades:

- Revisar y valorar la estabilidad, firmeza y exactitud de la aplicación de los controles establecidos, tanto contables, como financieros y de operación, observando si son adecuados.
- Recomendar cambios en los sistemas o procedimientos cuando es necesario.
- Determinar si los sistemas están de acuerdo con las políticas planes y procedimientos de la compañía.
- Determinar el grado en que los activos de la compañía son registrados y salvaguardados de cualquier clase de pérdida.
- Determinar la precisión de todos los registros.
- Determinar la calidad de actuación para desarrollar las responsabilidades asignadas a cada función.

(2) Auditoría Interna (Operacional). Memoria del II Simposium Nacional sobre Auditoría Interna (Operacional)

p. 10. ED IEE, S.A. 1975

- Discutir con la supervisión de las áreas auditadas, sus observaciones para lograr un criterio común en lo futuro.
- Después de las observaciones, informar a la gerencia y a los departamentos involucrados el resultado final de la revisión.
- El departamento de auditoría interna durante el desarrollo de su trabajo, no releva a nadie de sus propias responsabilidades.

De acuerdo con lo anterior, podemos concluir que la auditoría interna es la aplicación de diferentes tipos de revisión por personal de la empresa.

1.2.4 AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

El objetivo de la auditoría es el que se emita una opinión sobre si dichos estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de un negocio y los resultados de sus operaciones.

Para que esta opinión sea confiable así como útil para la administración o para cualquier interesado en ellos, es necesario que la emita un Contador Público independiente, en los términos del Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., en su artículo 2.21 "del Contador Público como Auditor Externo":

Se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones, cuando el - contador público:

- a) Sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado colateral del cuarto y afn den - tro del segundo, del propietario o socio principal de la

empresa o de algún director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración del propio cliente.

- b) Sea, haya sido en el ejercicio social que se dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser director, miembro del Consejo de Administración, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios. En el caso del comisario, se considera que subsiste la independencia e imparcialidad.
- c) Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna injerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio.
- d) Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que contrató sus servicios profesionales, y exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancias en las cuales su emolumento depende del éxito de cualquier transacción.
- e) Sea agente de bolsa de valores, en ejercicio.
- f) Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga ingerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y decisiones sobre nombramientos de contadores públicos para prestar servicios a dependencias o empresas estatales.

- g) Perciba de un solo cliente, durante más de dos años consecutivos, más del 40% de sus ingresos u otra proporción que aún siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida mantener su independencia.

Podemos decir que tal y como es en la actualidad, esta auditoría surgió de la necesidad de los empresarios por demostrar a terceros, a las instituciones de crédito, a los acreedores y a futuros inversionistas sobre la confiabilidad de los mismos, ya que el permitirles cerciorarse por sí mismos implicaría:

- 1.- tener un conocimiento profundo de las técnicas de auditoría por parte de los interesados y,
- 2.- frecuentes intervenciones que ocasionarían un entorpecimiento en las operaciones normales de la empresa.

La opinión sobre los estados financieros expresada por un contador independiente como auditor es quizá la más confiable ya que a diferencia del Contador Público funcionario de la empresa, éste goza de independencia al no encontrarse influenciado por presiones económicas o afectivas, como mencionamos anteriormente; quedando así los estados financieros preparados por la empresa sujetos a ser analizados en cuanto a si la situación financiera que presentan es confiable.

Por lo anterior, podemos inferir que la auditoría de Estados Financieros es el examen que realiza el Contador Público, a base de pruebas selectivas, de los estados financieros tendiente a determinar y expresar su opinión imparcial sobre si presentan razonablemente la situación financiera

y los resultados de las operaciones de la unidad económica a que se refiere; creemos conveniente aclarar que no emite una opinión respecto a la liquidez o estabilidad que la entidad pudiera presentar.

El Contador Público como Auditor, para estar en condiciones de expresar su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, debe haberse satisfecho por medio de la aplicación de las normas y procedimientos de Auditoría, como un requisito mínimo y que al efecto ha emitido el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Además de otras pruebas que en su revisión haya considerado necesarias, al respecto hablaremos más adelante.

I.3 OBJETIVOS

La auditoría nació como una necesidad de vigilar los bienes de una sociedad y posteriormente se le dió otros enfoques diferentes al de la revisión de los recursos financieros hacia lo administrativo y de control en las empresas iniciándose diferentes tipos de auditoría.

En el inciso anterior, presentamos las diferentes clases de auditoría con la definición y objetivo de cada una de ellas, por lo que en este inciso queremos hacer hincapié de los objetivos de la auditoría de estados financieros en apoyo de auditoría interna de la empresa.

El objetivo del examen de estados financieros de una empresa es emitir una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con que éstos presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones, de acuerdo con principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes; para ello, aplica una serie de procedimientos de auditoría de acuerdo a las circunstancias específicas de cada entidad económica, elaborándose papeles de trabajo que soportarán la opinión emitida sobre los estados financieros de la compañía auditada.

El auditor externo reconoce cada vez más, que para ser útil, no basta el dictamen y que no es para lo único que lo contrataron. Es necesario un estudio y evaluación del control interno que juzgue imparcialmente los controles establecidos que además de que le permita una mayor evidencia-

sobre las cifras que muestran los estados financieros y determinar la confianza a depositar en él y la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría, brinde elementos para detectar las deficiencias existentes en la empresa y así poder hacer las recomendaciones que permitan mejorar el desarrollo de las operaciones.

El auditor interno enfoca su revisión a las cuentas, registros, documentos y procedimientos contables, pero principalmente a la revisión del control interno auxiliando así a la gerencia para vigilar el cumplimiento de las políticas y controles establecidos por la Administración.

En base a su revisión el auditor interno elabora un informe dirigido a la Administración mencionando las observaciones y desviaciones a los controles internos en áreas susceptibles de posibles irregularidades y sugiriendo los cambios que considere necesarios, refiriéndose a aspectos, que en su mayoría, les gustaría a los administradores revisar personalmente si tuvieran tiempo y conocieran la metodología para hacerlo, dada la importancia que tiene el cumplimiento de las políticas establecidas para el logro de los objetivos y metas de la empresa.

El auditor externo debe evaluar el trabajo del auditor interno, ya que no puede ni debe aceptar el trabajo del auditor interno como si hubiese sido hecho por él mismo. Cuando determina que puede confiar en el trabajo del auditor interno el desarrollo de la auditoría se simplifica al-

mismo tiempo que se reducen las horas invertidas, puesto que el auditor externo se apoya en los reportes de auditoría interna, hay coordinación para trabajar en ciertas áreas con él y utiliza las revisiones detalladas realizadas por éste.

Ambas partes deben identificar los beneficios que se obtienen al tener una buena comunicación evitando además duplicidad de esfuerzos.

El auditor interno adoptará las sugerencias que elabora el auditor externo y los procedimientos más apropiados de auditoría.

El auditor externo puede hábilmente con el conocimiento de la situación financiera que ha adquirido de la empresa y del control interno, por el apoyo recibido del auditor interno, convertirse en un apoyo para la administración de alto nivel indicándoles las áreas "susceptibles" o "problema" de la empresa.

En el siguiente capítulo hablamos de la relación del auditor externo e interno profundizando en los aspectos mencionados anteriormente.

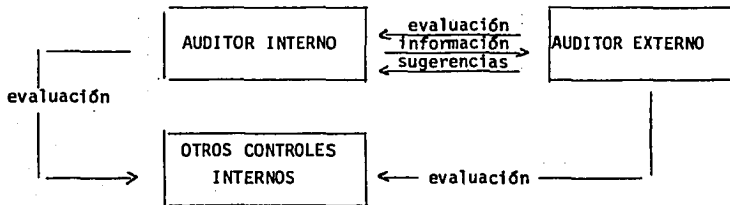
II RELACION ENTRE EL AUDITOR EXTERNO Y EL INTERNO

II.1 COORDINACION DEL TRABAJO

La relación entre auditoría interna y externa en términos de cooperación mutua, enfatiza dos aspectos:

- el uso de los reportes de auditoría interna por los auditores externos para evaluar el trabajo del auditor interno y para tener una fuente de evidencia para la auditoría.
- las sugerencias que el auditor externo elabora, como los procedimientos más apropiados de auditoría, para ser adoptados por el auditor interno.

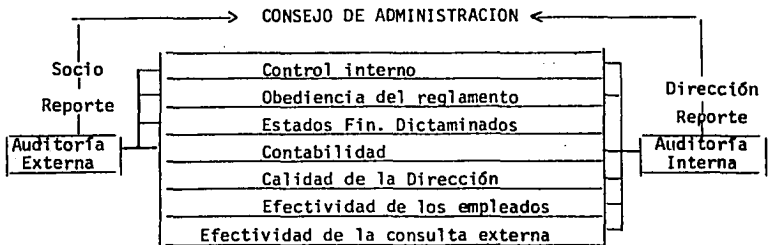
La relación entre auditoría interna y externa se desarrolla más a medida que se identifican los beneficios que se obtienen al tener una buena comunicación entre ellos. En el cuadro siguiente se muestra el tipo de relación de mutua cooperación.



La auditoría interna es una parte de la Dirección, en cambio la auditoría externa es ajena a la Dirección. La función y responsabilidad de los auditores externos es una orientación de la dirección, mientras que la función del auditor interno es considerada como un miembro orientador.

Las actividades y objetivos de los auditores internos y externos son similares, con la diferencia antes mencionada, pero ambos coinciden en la evaluación del control interno. Por otra parte, adoptan técnicas similares en esta evaluación del control interno y ponen énfasis en la situación financiera de la organización.

Existen varias áreas en las que ambos grupos pueden tener intereses comunes, y por lo tanto, se tiene la posibilidad de cooperación entre ambos grupos, dicha cooperación se dará en el grado en que exista confianza en el trabajo. El siguiente cuadro nos muestra las áreas en que hay intereses comunes por parte del auditor interno y el externo.



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Sin embargo, aunque existan áreas comunes, el auditor externo no puede ni debe aceptar el trabajo del auditor interno como si hubiera sido hecho por el mismo. Como profesional independiente está obligado a realizar pruebas suficientes que le permitan opinar sobre lo razonable de los Estados Financieros preparados por la Empresa.

Por existir afinidad entre las dos funciones - Auditoría Interna y Auditoría Externa - el Auditor Externo puede considerar el trabajo del Auditor Interno no como un sustituto, sino como una ayuda para la labor de la auditoría independiente. En una Compañía bien organizada, no debe ser un obstáculo para la coordinación el hecho de que haya diferencia de criterios o de intereses, o que el estilo de trabajo de ambos grupos sea diferente.

La evaluación del trabajo del Auditor Interno como parte de la revisión del control interno, ya ha sido aceptado como un aspecto dentro del trabajo de un auditor externo. Así mismo, dicha evaluación ya es vista como una parte necesaria del trabajo de los externos.

El Auditor Externo puede usar el trabajo del Auditor Interno como:

- una fuente de evidencia concerniente a la calidad del control interno y de los procedimientos correspondientes.
- una guía de los sistemas de control interno, especialmente - aquellos que recientemente hayan sido introducidos o establecidos, así como las debilidades de control que existan.
- una guía de los procedimientos de auditoría que pueden ser adoptados por los Auditores Externos.

- una guía para el conocimiento de aspectos técnicos y otras características particulares del negocio.
- un recurso importante en el diseño, administración y evaluación de los cuestionarios de control interno.
- un recurso de información general concerniente a la naturaleza de la organización y para ayudar a resolver preguntas de auditoría.
- un recurso para complementar la información obtenida en el desarrollo de la auditoría para finalizar determinadas pruebas.
- un recurso de información para programas de entrenamiento.

Igualmente, la revisión independiente que realiza el Auditor Externo, en la que reúne evidencia, puede ser de ayuda para auditoría interna; - así a continuación exponemos ciertos puntos que pueden ser de ayuda para la auditoría interna:

- la revisión y comentario efectuado sobre el sistema de control interno, a la luz del conocimiento y experiencia ganada en otras organizaciones.
- los comentarios y guías en el contexto y objeto de los programas de auditoría interna.
- la identificación de áreas de riesgo de la organización, e indicando las categorías de riesgo usadas.
- el material de entrenamiento desarrollado por los auditores externos sobre áreas concernientes a la evaluación del control interno.

Debe existir una comunicación entre ambos grupos de auditoría para planear la interacción de las actividades de auditoría y establecer el mecanismo - para la mutua evaluación y cooperación. Una vez iniciado este encuentro, -

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

la naturaleza y alcance de la evaluación, puede ser discutida y determinar entonces, los estándares generales. Cada grupo de auditoría puede planear sus actividades en orden de alcanzar la mayor seguridad mutua - que les sea posible, debido al conocimiento en áreas en las cuales los altos estándares de ejecución son considerados importantes.

Subsecuentemente, debe haber encuentros periódicos entre auditoría interna y externa, en los cuales, la gerencia puede ser invitada, para discutir problemas y para considerar cualquier comentario referente a las actividades de auditoría. Estos encuentros deben estar soportados por la documentación adecuada sobre los exámenes efectuados por ambos grupos separadamente, y por las actividades de auditoría planeada, las cuales pueden ser más eficientes si son apoyadas completamente por el otro grupo.

Los Auditores Externos e Internos deben encontrarse en una fecha temprana para determinar el trabajo que debe ser ejecutado por los Auditores Internos en apoyo a los Externos. El plan realizado debe especificar el nivel del personal que debe desempeñar cada trabajo, el trabajo a realizar, y el personal que tendrá la responsabilidad de revisar el trabajo ejecutado.

Cuando las tareas y objetivos son similares, ambos grupos pueden llegar a un acuerdo en cuanto a los límites de las áreas de trabajo y en los procedimientos a emplear, en orden de evitar una duplicación de los esfuerzos.

Los programas de auditoría desarrollados por los auditores internos para áreas a ser cubiertas por auditoría externa, pueden ser útiles para ellos, para la revisión previa. Esto puede eliminar equivocaciones de lo que - -

actualmente está hecho.

El probar las técnicas, puede ser coordinada en orden de utilizar métodos aceptables para ambas partes.

II.2 CONFIANZA EN EL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA

Para que el Auditor externo pueda confiar en el trabajo del Auditor Interno debe cerciorarse de su efectividad como tal, observando lo siguiente:

- a. Que los auditores internos tengan independencia dentro de la empresa, esto depende de la jerarquía que ocupe el departamento dentro de la empresa en el organigrama, el nivel al que se reporten y la libertad de actuación en el trabajo dentro de la empresa.
- b. El grado de aceptación de los informes del auditor interno y las medidas de acción que se tomen encaminadas a seguir las recomendaciones del auditor interno.
- c. Evaluar en la medida que le sea posible al auditor externo, la preparación técnica y profesional de los auditores internos.
- d. Evaluar el grado de conocimiento del cliente que tiene el Auditor interno de la Empresa en general.
- e. Hacer pruebas sobre el trabajo hecho por auditoría interna.
- f. Consultar papeles de trabajo de clasificación "permanente" y de datos estadísticos que puedan tener alguna repercusión o relación con la situación de la empresa.

El Auditor externo deberá evaluar con base en las observaciones anteriores, si puede confiar en el trabajo del auditor interno y en que grado; es importante para nosotros aclarar que el hecho que el auditor externo determine que el trabajo del auditor interno es cien por ciento confiable, no quiere decir que se vayan a dividir el trabajo en el sentido de que el auditor externo revise el activo, por ejemplo, y el auditor interno el pasivo, ni viceversa, sino que debe quedar claro que ambos se van a prestar "mutua ayuda" complementando el trabajo de auditoría, desarrollando así, un trabajo óptimo, sin que se mezclen los atributos o responsabilidades de ambos.

Comunmente los auditores se coordinan para el desarrollo de trabajos relacionados por ejemplo, con la revisión de cuentas por cobrar, en la supervisión de la toma de inventarios físicos, preparación de cédulas sumarias, revisión de conciliaciones bancarias o de cuentas de balance, en las auditorías a Sucursales, en la revisión a las cuentas de resultados considerando la revisión y evaluación conjunta del control interno.

Las bases de coordinación deben establecerse de tal manera que el auditor externo no pierda su independencia mental, la coordinación dependerá de la manera en que esté organizada cada empresa, así como de los deseos del cliente, en cuanto a lo que espera de la auditoría.

Ejemplo de la coordinación de ambos grupos, en la revisión de Cuentas por Cobrar

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

El auditor interno para comprobar la eficiencia de los procedimientos administrativos, así como el control interno establecido, no solo en el departamento de crédito y cobranzas, sino también en las funciones de otros departamentos que intervienen en el desarrollo de las operaciones del ciclo- Cuentas por Cobrar - aplica procedimientos de auditoría en la misma forma que el auditor externo, esto sería verificar la existencia real de los saldos de las cuentas por cobrar a clientes y su correcta valuación en el balance, de esta manera vemos que ambos grupos participan en forma similar en dicha revisión, con la diferencia de que el auditor interno lo hace en forma permanente y en cualquier época del año, así como también en forma más detallada que el Auditor externo.

Ya que ambos se interesan en corregir fallas de control, en beneficio de la Empresa, el Auditor externo las mencionará en la "carta de observaciones" o "carta de deficiencias y desviaciones", y el interno en un informe, como veremos en nuestro último capítulo.

De acuerdo con lo expuesto, una coordinación en la confirmación de las cuentas por cobrar a clientes se podría dar como sigue:

- 1.- El auditor interno envía las confirmaciones a los clientes, solicitándoles envíen su respuesta directamente a los auditores externos, con la finalidad de que pueda existir mayor confianza por parte de los auditores externos de la validez de dichas confirmaciones; posteriormente el auditor externo checará las respuestas de acuerdo a la cartera de clientes que había a la fecha de las confirmaciones solicitadas, y determinará el resultado de esta prueba para sopor

tar y/o justificar la reducción o aumento en el alcance de las pruebas a efectuar.

- 2.-Seleccionará el externo, algunos clientes representativos en cuanto al monto y a la antigüedad y enviará una segunda confirmación.
- 3.-La investigación y depuración de las respuestas, así como el resumen de la circularización, lo podrá hacer el auditor interno a solicitud del externo, quien lo comprobará, si lo cree necesario.
- 4.-El aspecto de la valuación y estimación de la recuperación probable de las cuentas por cobrar debe de realizarlo de preferencia el Auditor Interno, por lo familiarizado que puede estar con los adeudos.
- 5.-Reunirse para la aclaración de puntos oscuros o para realizar alguna otra prueba coordinadamente - si lo considera necesario el externo para sus efectos - será la completa coordinación en un trabajo realizado conjuntamente.

II.3 DIFERENCIAS PRINCIPALES DE LA AUDITORIA EXTERNA CON LA INTERNA

Las diferencias principales podemos resumirlas en el siguiente cuadro para su mejor explicación.

<u>AUDITORIA EXTERNA</u>	<u>AUDITORIA INTERNA</u>
1.- Emite su opinión a través de un dictamen, sobre la razonabilidad de los Estados Financieros.	Emite su opinión a través de un informe sobre una partida o cuenta - de los Estados Financieros, o sobre un área o departamento de la empresa.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2.- Normalmente su trabajo lo efectúa a través de pruebas selectivas.

Normalmente su trabajo lo efectúa en forma detallada.

3.- Los honorarios varían según el tiempo y el trabajo desarrollado.

Los honorarios serán fijos ya que trabaja como empleado de la empresa.

4.- Analiza con juicio crítico el control interno establecido en la Compañía auditada.

En forma detallada determina la efectividad de los controles financieros y operacionales.

5.- Se cerciora de la razonabilidad de las cifras de los estados financieros.

Se adhiere a la gerencia para vigilar que se cumplan las políticas de la empresa de acuerdo a los procedimientos establecidos.

6.- Finalidad principal emitir un dictamen, exclusivo del auditor externo.

Finalidad principal, es informar sobre lo efectivo del sistema y de los controles de operación de la empresa.

7.- Su responsabilidad es hacia el cliente y hacia terceros interesados en el dictamen.

Su responsabilidad es hacia el Consejo de Administración.

8.- Se encuentra obligado por el código de ética profesional a mantener la independencia mental.

Su independencia mental, es en cuanto a su actuación en la Empresa, pero no en el sentido que indica el código de ética profesional, de no ser empleados de la empresa que auditen.

III LAS RELACIONES HUMANAS COMO PRIMER PASO AL EXITO EN EL TRABAJO

III.1 GENERALIDADES

Al hablar de relaciones humanas nos estamos refiriendo a las que se generan en el trato de persona a persona, o de alguna persona hacia un grupo pequeño o grande.

El auditor tiene como principal tarea, el trato con la gente por lo que el trato que tenga y las relaciones que lleve con el personal son determinantes en el desempeño de su trabajo. El auditor, está convencido de que puede ser considerado por los empleados de la Empresa, como un elemento negativo y crítico, ya que estas personas por lo general, consideran que el auditor para conservar su trabajo o al cliente tiene necesariamente que encontrar los errores cometidos y hacer culpable al departamento en el cual se generaron.

Por lo anterior, el auditor debe buscar la forma de cambiar esa impresión tan equivocada que se tiene de él, manteniendo siempre puntos de vista sanos y constructivos.

El auditor debe estar convencido de que por estar colocado en una situación de supervisor, descubre errores y fallas contables, de procedimiento o de excepciones a lo establecido por la Empresa encaminado a mejorar los sistemas de información y de control, pero no basta con que él lo sepa, -

sino que debe transmitir al personal del departamento que esté auditando sus objetivos, para que sea aceptado como alguien que va para ayudarlos y no para perjudicarlos, y así acepten constructivamente tales recomendaciones y queden convencidos de que cumple con su trabajo.

Ahora bien, supongamos que algún empleado de la Empresa sienta una personal amistad hacia el auditor, sin embargo, cuando este empleado es visitado en forma oficial por el auditor, el empleado, por razón natural, sentirá en la mayoría de los casos cierta desconfianza, sintiendo que se halla frente a un juez.

Y en verdad este empleado piensa así, porque la persona que lo visita a su departamento en calidad de auditor, lleva la misión de revisar y opinar sobre lo que se está haciendo; por lo regular quien recibe la supervisión del auditor, llega a tener dudas sobre si existirán errores o no en el trabajo desarrollado.

A causa de esta impresión, tal vez negativa, que produce el auditor al presentarse en cualquier departamento o Empresa, debe poner todo su empeño para borrar esa imagen mediante una presentación breve y precisa acerca del propósito que tendrá su revisión; observando además las principales Normas de Relaciones Humanas, las cuales, tienen como fin principal evitar la enemistad e inclusive fomentar la amistad, que aplicable a la auditoría nos llevaría a obtener una mayor cooperación por parte del personal de la empresa.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

El Doctor Paul Parker, experto en relaciones humanas, señaló en uno de sus escritos que las habilidades de un auditor se distribuyen en: Habilidades técnicas y capacidad para tratar a la gente, la primera señala, representa una cuarta parte del total de las habilidades necesarias para el auditor; en tanto que la capacidad para tratar a la gente representa las otras tres cuartas partes. Otro autor, Dale Carnegie en su libro "Como ganar amigos e influir sobre las personas" dice que según estudios realizados por el Instituto Carnegie de Tecnología, en ramos tan técnicos como la Ingeniería, alrededor del quince por ciento del buen éxito financiero de cada persona, se debe al conocimiento técnico, y el ochenta y cinco por ciento restante se debe a la habilidad, la personalidad y la capacidad para tratar con la gente.

Las opiniones expresadas en el párrafo anterior, nos indican la importancia que reviste para dos autores expertos en materia de relaciones humanas el desarrollo de una buena labor de relaciones humanas en diversos campos de actuación profesionales o no.

Por lo que respecta a la auditoría cualquiera que sea el tipo de trabajo que se realice, desde la Universidad, nunca se ha instruído a los auditores en potencia sobre este importantísimo aspecto de la práctica de la auditoría que tal vez lleguen a ejercer, y existen una infinidad de obras escritas acerca de auditoría las cuales consultamos como en la escuela para ser conocedores del área, pero que importancia se está dando al conocimiento de relaciones humanas?

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

No vale la pena prestar atención al activo más importante de la Empresa - que es el factor humano? Dedicuémosle un momento de atención y esfuerzo - y veamos el resultado. Veamos el efecto de la actuación de un auditor en actitud negativa y uno con relaciones humanas en actitud positiva.

AUDITOR EN ACTITUD NEGATIVA:

Es aquel que se presenta con aire de todo lo sabe y todo lo puede, que - crítica a todo y a todos, que emite juicios sin contar con todos los elementos; es aquel que tiene limitaciones técnicas y no quiere reconocer - que sus entrevistas pueden conocer más que él por simple experiencia y - extrovierte un aire de autosuficiencia. Esta actitud lo lleva inconscientemente, a tratar con dos tipos de personas que curiosamente se integran.

- 1) Personas de pocos conocimientos técnicos, poca experiencia, poca personalidad, medrosos de expresar sus ideas por temor a crearse problemas que les afecte su estabilidad en el trabajo. Este grupo se doblegará a la personalidad del auditor, aceptará todo lo que se le diga a sabiendas de que está equivocado, nunca discutirá, muchas veces dirá lo que el auditor quiere que diga.

Cuánto daño se está causando el Auditor!!

- 2) Personas que captan la posición del auditor y automáticamente adoptan una actitud de defensa, bloquean su trabajo de revisión, ocultan información, falsean datos, no aceptan sugerencias, a todo le ponen peros, o bien le dan por su lado al auditor y a la hora de presentar el auditor su informe están preparados con argumentación suficiente para echar por tierra a éste.

Cuánto daño se está causando el Auditor !!

AUDITOR EN ACTITUD POSITIVA

Es aquel que se presenta en plan de amigo, el que va a ayudar a resolver problemas contables y de operación, el que va a respetar edad, condición, experiencia y posición de las personas con las que trabaja, el que será justo y objetivo en sus juicios y apreciaciones, el que reconocerá sus limitaciones técnicas porque no puede ser experto en todo. Este auditor ganará el respeto y estimación del personal con el que trabaja y su recompensa será encontrar el mejor apoyo en muchos casos; logrará que el trabajo de captura de datos, procedimientos, formas de papelería, informes, etc., se lo haga el personal auditado y lo que es mejor, le transmitirán un buen número de sugerencias, porque curiosamente, el personal de la empresa o dependencia tiene la solución de muchos problemas de opera -

ción, pero no los extrovierte porque no ha tenido la oportunidad para -
hacerlo, carece de la visión completa de la empresa, tiene miedo al -
cambio o simplemente, no se le ha motivado para hacerlo.

Este capítulo tiene como propósito fundamental motivar al auditor para -
que acepte en el desarrollo de su trabajo una actitud práctica de buenas
relaciones humanas; a fin de rendir un mejor servicio, de dignificar su
profesión, de ser más útil y consecuentemente, obtener mayor progreso, -
beneficios y satisfacciones personales.

III.2 NORMAS DE RELACIONES HUMANAS

A continuación veremos cuáles son algunas ideas y pensamientos de autores -
que se han preocupado por las relaciones humanas.

De la obra "Como ganar amigos e influir sobre las personas" escrito por -
Dale Carnegie, se entresacan los siguientes conceptos:

- 1.- Nunca critique, condene o se queje.
- 2.- Dé su honesta y sincera apreciación.
- 3.- Despierte en los demás un deseo vehemente.
- 4.- Tenga un sincero deseo en el bienestar de los demás.
- 5.- Sonrfa

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- 6.- Llame a los demás por su nombre.
- 7.- Hable de lo que interesa a los demás.
- 8.- Sea un buen escucha.
- 9.- Haga que los demás se sientan importantes.

Por su parte Bradford Cadmus en su libro "Operational Auditing Handbook" establece, en relación a este tema dentro de las características del auditor lo siguiente:

- 1.- El auditor debe verse a sí mismo como un socio de las personas que audita, no como su rival.
- 2.- Su objetivo es ayudarlos, no criticarlos; trabaja y consulta con ellos y analizan conjuntamente sus recomendaciones.
- 3.- Su preocupación primordial es mejorar la operación de los negocios, interesándose más en que se realice esta mejora, que en recibir el crédito por el éxito obtenido.
- 4.- El auditor debe estar verdaderamente preocupado por los problemas de las personas, entendiendo sus puntos de vista y no interpretándolos desde un ángulo estrecho de auditoría de control interno.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- 5.- Cuando el auditor conoce y comprende los problemas del personal puede utilizar su experiencia y conocimientos para proporcionar soluciones constructivas que ayudarán a la operación de la función audita y en consecuencia, de la empresa, considerándola como un todo.

El C.P. Jorge Lozano Nieva en su libro "Auditoría Interna, su Enfoque Operacional, Administrativo y de Relaciones Humanas", sugiere la aplicación de las siguientes normas de relaciones humanas:

- 1.- Si queremos cooperación, no debemos empezar con la crítica.
- 2.- Existe un medio para lograr que el prójimo haga algo; motivándolo.
- 3.- El mejor medio para salir ganando en una discusión es evitarla.
- 4.- Cuando se cometa una equivocación, debe admitirse.
- 5.- Deje que el prójimo salve su prestigio.
- 6.- Procure que la crítica no ocasione rencor.
- 7.- Para obtener la cooperación necesaria, deje que la otra persona crea que la idea es de ella.

- 8.- Es mejor preguntar que dar órdenes.
- 9.- Procure que los defectos parezcan fáciles de corregir.
- 10.- Muestre a las personas el beneficio que pueden obtener del trabajo elaborado con su cooperación.

IV COMO HACER LA AUDITORIA
IV.1 CONOCIMIENTO DEL CLIENTE

El auditor deberá tener presente cuando sus servicios le sean solicitados, lo que dispone el Código de Etica Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., entre otras las siguientes reglas:

- a) 1.19 - El contador público deberá cimentar su reputación en la honradez, laboriosidad y capacidad profesional, observando las reglas de ética más elevadas en sus actos, y evitando toda publicidad con fines de lucro o auto elogio. No deberá anunciarse o solicitar trabajo por conducto de medios masivos de comunicación o de otros que menoscaben la dignidad del contador público o de la profesión en general."
- b) 2.12 - El contador público en el ejercicio independiente de la profesión, se abstendrá de ofrecer sus servicios a clientes de otro colega. Sin embargo, tiene el derecho de atender a quienes acudan en demanda de sus servicios o consejos".

De lo anterior se desprende que el contador público deberá cerciorarse si a su posible cliente le están prestando la misma clase de servicios. De ser así, es recomendable que se dirija al otro colega para darle a conocer las circunstancias en relación a los servicios que le están solicitando.

Por necesidad inevitable para la simple contratación del trabajo, se requiere de una o varias entrevistas previas con el cliente que nos condu-

ce a la fijación de las condiciones básicas del mismo.

Es preciso que a estas reuniones el auditor se presente debidamente preparado. Conviene formular un memorándum de los puntos a definir y gestio - nar en cada una, para que posteriormente se revise si todos ellos fueron tratados conforme a lo previsto, estimar si quedaron suficientemente cla - ros, y si no surgieron dudas o problemas nuevos que ameriten una plática - posterior.

En las entrevistas se deben fijar, por lo menos, el objetivo, limitacio - nes y naturaleza del trabajo concreto que se va a realizar; así como las condiciones bajo las cuales se va a prestar el servicio: tiempo, honora - rios y gastos; los elementos que va a proporcionar el cliente, la coordi - nación de las labores de auditorfa con las de la compañía y todos aque - llos puntos que, por su naturaleza, ameriten ser definidos antes de la - iniciación del examen.

Es recomendable al respecto mencionar en forma especial, que en las plá - ticas previas con el cliente, se determine a quién entregar y dirigir el informe o dictamen final de la auditorfa, por la importancia que tenga - esta persona dentro de la organización de la entidad.

Generalmente se acostumbra, a efecto de evitar futuras dificultades de - interpretación, una vez que el auditor y el cliente se han puesto de - acuerdo sobre las bases del trabajo, éstas sean confirmadas por escrito.

La forma habitual de hacerlo es enviando al cliente una carta en la que se resume el resultado de las entrevistas y que en caso de conformidad, responda manifestando estar de acuerdo con las condiciones establecidas.

Ya que las entrevistas o entrevista tiene como fin el de obtener determinada información, necesaria para el adecuado establecimiento de las condiciones básicas del trabajo, conviene que sea del tipo dirigida, es decir, siguiendo un plan previamente elaborado, a través de un cuestionario, - gufa o memoranda (esta última ya mencionada); ya que esta técnica ayuda a evitar que la información que se vaya a obtener, resulte incompleta.

Otra de las ventajas que podría tener este tipo de entrevista, es el ahorro del tiempo, que se conseguiría al poder obtener toda la información necesaria en una sola plática formal o en el menor número de ellas; además, el cuestionario o memoranda servirá de base para elaborar la carta resumen, con el fin de obtener la respuesta de conformidad o inconformidad del cliente, respecto a lo acordado en la entrevista. En caso de inconformidad se harán las aclaraciones pertinentes.

Creemos conveniente aclarar que esta técnica no sería tampoco prudente, si se aplicara en forma rigorista no permitiendo que el cliente intervenga mediante sugerencias o comentarios, pues éstos pueden ayudar a conocer mejor la compañía, al proporcionar información adicional sobre aspectos del control interno, o de algunas otras características de la entidad; sin embargo, al dar un poco de libertad no hay que perder de vista el

plan inicial establecido para la entrevista.

Miguel F. Duhalit Krauss en su libro; "Técnicas de Comunicación Administrativa", da algunas recomendaciones para celebrar entrevistas que pueden ser muy útiles, como por ejemplo, en aconsejarle al cliente que se realice en un lugar en donde no haya interrupciones de llamadas telefónicas o de personas, donde el ambiente ayude al contacto interpersonal y el de tratar que el desarrollo de la plática vaya progresando hacia las metas fijadas. Para evitar las interrupciones mencionadas, Krauss aconseja que se reserve un tiempo para la entrevista. En nuestro caso no se podría establecer un tiempo exacto para los puntos a tratar, sin embargo, se haría una estimación, pues las intermisiones definitivamente podrían desvirtuar los resultados obtenidos al perder la continuidad de la plática.

Los puntos más importantes de la entidad que debe conocer el auditor, para obtener una buena visión de la misma son los siguientes:

- 1.- Fecha de constitución e iniciación de operaciones de la sociedad.
- 2.- Domicilio, teléfono y telex.
- 3.- Descripción del giro de la empresa.
- 4.- Características jurídicas e impositivas y situación fiscal de la empresa.
- 5.- Posición de la empresa en el mercado.
- 6.- Relación de la entidad con los bancos, competencia,

gobierno, clientes, proveedores y público en general.

- 7.- Situación laboral.
- 8.- Contratos y convenios celebrados.
- 9.- Existencia de agencias o sucursales y localización de éstas en su caso.
- 10.- Presupuestos financieros y de operación por los años futuros, así como el procedimiento seguido para la preparación de los mismos.
- 11.- Un ejemplar de los estados financieros de la compañía a fecha más reciente. Cabe hacer notar que si es primera auditoría, se deberán obtener los estados financieros de por lo menos de los tres ejercicios anteriores a la auditoría, para conocer cómo ha ido evolucionando la situación de la empresa.
- 12.- Manual de organización e instructivos de operaciones.
- 13.- Datos de operación como:
 - a. Métodos de distribución de sus productos.
 - b. Promedio mensual de ventas, en número e importe.
 - c. Políticas de crédito.
 - d. Número de clientes y promedio mensual de las cuentas por cobrar.
 - e. Cobrabilidad de las cuentas de clientes.
 - f. Líneas de productos y partidas que integran los inventarios.

- g. Sistema de costos, método y bases de valuación de los inventarios.
 - h. Política de compra.
 - i. Número de cuentas por pagar y promedio mensual de las mismas.
 - j. Situación de las propiedades, planta y equipo en relación a las necesidades de operación.
 - k. Políticas de financiamiento.
 - l. Número de cuentas bancarias con que opera la empresa y nombre de los bancos.
 - m. Número de cheques y promedio mensual de los desembolsos.
 - n. Promedio mensual de gastos.
 - o. Número de empleados y obreros e importe promedio de las nóminas relativas. Rotación de personal.
- 14.- Posible existencia de restricciones al alcance de nuestra revisión; la naturaleza de las mismas; en su caso, se comentará el efecto que podrían tener.
- 15.- Fecha en la cual se debe entregar el informe
- Lo anterior se puede obtener a través de las siguientes fuentes de información:
- 1.- Examen y análisis de Estados Financieros.
 - 2.- Entrevistas con directores y funcionarios.
 - 3.- Inspección de documentos.

- 4.- Inspección y visita a las instalaciones.
- 5.- Reportes de auditorfas anteriores de auditorfas externas.
- 6.- Coordinación con auditorfa interna (si hubiera este departamento).

IV. 1.1. PRESUPUESTO DE TIEMPO

Después de habernos entrevistado con el cliente, hay que estudiar el tiempo que se empleará en la realización de la auditorfa. Para ello, nos basaremos precisamente en las particularidades de la entidad y en las condiciones de trabajo establecidas en la entrevista.

El encargado de la auditorfa hará la estimación del tiempo mediante la preparación de un presupuesto. Cuando se trata de una auditorfa recurrente, existe la ventaja de poder tomar en cuenta los problemas que se hayan presentado en las revisiones anteriores, lo que redunda en una estimación más apegada a la realidad.

Es importante mencionar que para la asignación del personal influye, entre otras cosas, el tiempo que más convenga tanto al cliente como al auditor para el desarrollo de la auditorfa. Esta política incluye al encargado y a sus ayudantes; por ejemplo, si existen conflictos de tiempo con otra asignación, ésta no deberá ser cambiada, sino que es preferible elegir a

otro encargado que realice el trabajo en el tiempo más apropiado.

El presupuesto aprobado de horas mostrado en una sumaria de tiempos, es usado como una herramienta básica para controlar el progreso de la auditoría. Las horas reales utilizadas en el examen, se anotarán diariamente en la sumaria y cuando una fase de la auditoría sea terminada, se indica con una marca en el espacio siguiente al día en que se terminó, lo cual significará que se encuentra lista para ser revisada.

Para cada clase o categoría de ayudantes se usará un color para señalar quien deberá preparar cada fase de la auditoría o quién la preparó; esta práctica es útil para las solicitudes del personal y presupuestos del trabajo para el siguiente año.

I.V.1.2. ESTIMACION Y DETERMINACION DE LOS HONORARIOS

Los honorarios deben ser razonables, esto es que la cantidad estipulada merezca la aprobación del cliente y que el auditor sienta que la suma es adecuada.

En ocasiones, el cliente no comprende que dos revisiones de su compañía, en dos periodos distintos, puedan variar considerablemente debido a los problemas que se presentan y el tiempo que se necesite para terminar el trabajo. Por este motivo es necesario que se le familiarice con los -

problemas especiales que se presentan y las características del trabajo.

Uno de los aspectos de mayor interés para ambas partes es conocer de antemano, aunque estimativamente, el monto de los honorarios por el desempeño del servicio profesional. Debido a que influyen diversos elementos en la determinación de los honorarios, no es recomendable el fijar una cantidad exacta desde la contratación, para evitar dar mala impresión si llegaran a existir ciertas modificaciones, lo más conveniente será hacer un cálculo en números cerrados, advirtiendo la posibilidad de variaciones si se presentaren dificultades en el curso del trabajo, pudiéndose definir de antemano con mayor precisión, sólo cuando al cliente ya se le han prestado servicios similares anteriormente.

La estimación de los honorarios se efectúa con base a elementos objetivos susceptibles de medición, como son el tiempo y los gastos en que se puedan incurrir, y elementos subjetivos que tienen características de valor que no pueden ser medidas con precisión. Normalmente los elementos que intervienen en un caso particular se listan a continuación:

- 1.- El tiempo estimado para el personal del auditor.
- 2.- La habilidad y experiencia del personal asignado.
- 3.- El tipo de servicios que se preste.
- 4.- El prestigio del auditor o la firma.
- 5.- Si se trata de clientela fija o eventual.

- 6.- Los gastos, incluyendo los administrativos y extra ordinarios.
- 7.- La ayuda a recibir por parte del personal contable de la empresa, así como del departamento de auditoría interna.

Los métodos más usuales para la determinación de los honorarios son los siguientes:

- 1.- Honorarios por día - Estos se calculan en función directa del tiempo realmente utilizado en un trabajo. A éste se le aplican cuotas que varían de acuerdo con la calidad del personal empleado, para poder determinar el importe total de los honorarios. En los despachos grandes se suele agrupar al personal en categorías, siendo las más comunes las de ayudantes, primer ayudante, encargado, supervisor, gerente y socio, y se fija una cuota para cada uno de ellos. Esta se establece con base en el suelo promedio de las personas que están agrupadas en cada clasificación o categoría, aumentando a dicho suelo una cantidad que cubra los gastos indirectos (tales como renta, papelería, personal no productivo, etc.) y otra cantidad más, que representa el ingreso que reciben los socios de la firma. Para determinar los honorarios

rios que se cobran al cliente, se multiplica el tiempo (horas o días) realmente invertido en el trabajo por todas las personas que intervinieron en él, agrupadas en categorías, y por las cuotas fijadas para cada grupo.

Las ventajas que ofrece cobrar los honorarios por día son principalmente:

- a) Que el cliente paga exactamente por el tiempo empleado en el servicio que contrató.
- b) Que el contador se asegura de recibir el pago completamente del tiempo invertido en la auditoría sin riesgo de sufrir una pérdida en caso de que esta demore. Sin embargo, este tipo de honorario tiene la desventaja de que pone demasiado énfasis en el elemento tiempo y no da la suficiente importancia a la calidad del servicio y al valor que realmente tiene éste para el cliente.

2.- Honorario por obra determinada - El procedimiento más común para cobrar honorarios por obra determinada consiste en cobrar:

- a) Igualas mensuales
- b) Honorarios adicionales para cada trabajo extra que solicite el -

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

cliente.

El sistema de iguala mensual implica realmente el cobrar honorarios por obra determinada, ya que al momento de fijar el monto de la iguala se deben establecer los servicios que recibirá el cliente por estos pagos y para trabajos como la auditoría de estados financieros; este cobro es probablemente el más adecuado. El sistema se complementa cobrando al cliente separadamente los servicios adicionales que solicite.

- 3.- Honorarios Contingentes - Cuando el pago de todos o de una parte de los honorarios está condicionado a que ocurra algún determinado hecho, estamos frente a un caso de honorarios contingentes. La profesión en general objeta este tipo de honorarios en ciertos casos. Para ilustrar estos criterios vamos a incluir algunos ejemplos: No se justifica el cobro de honorarios contingentes cuando el contador público lleva a cabo una auditoría de estados financieros en relación con la venta de una empresa, pues el pago de los honorarios quedaría condicionado a que la empresa se venda. Esto no sería permisible

desde el punto de vista de ética profesional, ya que el contador público independiente, podría verse tentado a presentar los estados financieros - dentro de un marco más optimista que el que justificaría la realidad del negocio. En cambio, el - pago de honorarios contingentes por servicios profesionales en materia fiscal sí se justifica, particularmente en aquellos casos en que el valor de los servicios está condicionado, a su vez, a algún hecho que no dependa ni del cliente ni del - contador público, sino de una tercera persona que podrían ser las autoridades fiscales. Por - - ejemplo, si el contador propone a un cliente - cierto mecanismo para llevar a cabo una operación fiscal, la utilidad del servicio que se - presta está condicionada a que las autoridades - fiscales acepten el mecanismo propuesto. Para que el procedimiento sea totalmente convincente desde el punto de vista ético, es aconsejable que el profesionalista, fije unos honorarios mínimos, que serían los que cobraría si las autoridades fiscales rechazaran el mecanismo que - propuso, y unos honorarios máximos se recibirían en caso de aceptación.

Los honorarios por día son aconsejables en aquellos casos en que no es posible, o es muy difícil estimar el tiempo que se necesitará para ejecutar trabajos tales como:

- 1) Servicios de consultoría, administración y sistemas.
- 2) Planeación fiscal especialmente cuando se trata de operaciones complejas.
- 3) Investigación o auditorías especiales, etc.

Los honorarios por obra determinada, particularmente la iguala mensual, se recomiendan cuando se trata de trabajos recurrentes en los que es relativamente fácil determinar tanto su volumen como su complejidad. En esta categoría se encuentran los siguientes servicios:

- 1) Auditorías de estados financieros.
- 2) Preparación de estados financieros.
- 3) Auditorías de estados financieros para fines fiscales.
- 4) Preparación y revisión de declaraciones

IV.1.3 CARTA CONVENIO

Una vez que han quedado completamente definidos los objetivos, las condiciones y limitaciones del trabajo que va a efectuarse, se acostumbra -

confirmar por escrito las pláticas sostenidas con el cliente para evitar confusiones; ésto se logra a través de una carta convenio, donde se especifican los puntos tratados verbalmente en la entrevista y bases de contratación.

Sucede que, como se está prestando un servicio de caracter profesional - en donde el cliente está convencido de la capacidad, honorabilidad y - conciencia del contador público, sus relaciones se formalizan únicamente mediante una carta convenio, en donde se acostumbra puntualizar los servicios profesionales que van a presentarse, las condiciones especiales o restricciones que se tengan, los elementos que van a proporcionarse al cliente, el objeto del trabajo, las bases para fijar los honorarios - y su forma de liquidarlos, así como el pago de los gastos que se realicen por cuenta del cliente, el período cubierto, la fecha probable de entrega del informe o del trabajo, etc. El calce de esta carta convenio se destina tanto para la firma del contador público, como del cliente otorgando su conformidad.

El cliente tácitamente da su aprobación, bajo la circunstancia de que hay una plena identificación entre él y el contador público respecto a los servicios profesionales que se van a prestar, y lo confirma mediante la carta convenio suscrita por el profesionista independiente, en donde al final se incluye un párrafo indicativo de que si el cliente encuentra una observación o desea una mayor explicación de los puntos ya tratados,

haga el favor de indicarlo, o en su caso, suplica se otorgue la conformidad sobre los servicios profesionales que se inician con esa fecha con lo cual quedarán formalizadas las relaciones.

En la carta convenio se trata de fijar los objetivos, limitaciones y condiciones generales de trabajo, pero encaminada a prestar un servicio integral al cliente. Normalmente, éste es el medio que se utiliza para formalizar las relaciones profesionales entre el cliente y el contador público.

Octubre 25, 1984

SR. ROBERTO CASTRO
COMPANIA "X", S.A. DE C.V.
NORTE 45 NUM. 246
COL. INDUSTRIAL VALLEJO
MEXICO, D.F.

Estimado Sr. Castro:

De acuerdo con su solicitud para que les prestemos nuestros servicios - profesionales, nos permitimos presentar a ustedes la siguiente proposición.

Practicaremos la auditoría de sus estados financieros al 31 de diciembre de 1984. Nuestro examen se hará de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia revisaremos a base de pruebas selectivas sus registros de contabilidad y documentación, aplicando cualquier otro procedimiento de auditoría que consideremos necesario en las circunstancias. No practicaremos auditoría detallada de parte alguna de sus operaciones o cuentas, como sería necesario si se pretendiera descubrir omisiones o fraudes o cualquier otra clase de irregularidades; sin embargo, si en el curso de nuestro trabajo descubrimos alguna situación anormal, la pondremos en conocimiento de ustedes.

Nuestros honorarios por la auditoría anual, estimamos que serán de - \$1525,000 a \$ 1'975,000; los honorarios por la extensión para efectos fiscales, en caso de que se decidieran a solicitarla, serán \$ 75,000.00

Nuestros honorarios serán cobrados de la siguiente manera, 40% al comenzar nuestra revisión, 30% un mes después y el 30% restante al término de nuestra intervención.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Por supuesto, la estimación de nuestros honorarios no incluye el tiempo que anticipamos será necesario para conocer a la Empresa y familiarizar nos con sus prácticas y procedimientos, cuyo costo de acuerdo con la política que tenemos establecida, es absorbido por nosotros. Además, queda entendido que si al determinar el tiempo efectivamente utilizado, nuestros honorarios resultaran en un monto menor al mínimo indicado, cobraremos solo el tiempo real; en el caso contrario nuestros honorarios no excederán del límite máximo anotado; a la cifra resultante, solo agregaremos el monto de los gastos en que incurramos durante el transcurso de nuestro trabajo, si los hubiere.

Agradecemos la confianza que se sirven depositar en nosotros al solicitar estos servicios y quedamos a sus órdenes para cualquier aclaración o ampliación sobre los términos de esta carta.

Muy atentamente,

DESPACHO GONZALEZ Y ASOCIADOS

Raúl Villanueva
Contador Público

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

IV.2. PLANEACION

La primer norma de auditorfa generalmente aceptada relativa a la ejecuci3n del trabajo, fija la obligaci3n del auditor externo de preparar - un plan de auditorfa eficiente cuando expresa: "El trabajo se deber3 plnear adecuadamente y Tos ayudantes, si los hubiere, deber3n ser supervisados adecuadamente." (3)

La planeaci3n es el primer paso del proceso administrativo y la auditorfa implica "Administraci3n" pues hay un objetivo a cumplir (Dictamen) utilizando nuestro m3s preciado recurso (el personal).

La planeaci3n implica decidir con anticipaci3n "c3mo vamos a hacer la - auditorfa" y "qu3 vamos a hacer". Con la planeaci3n aseguramos resulta-dos positivos y efectivos del trabajo.

La planeaci3n debe considerarse como la parte m3s importante en el desa-rrollo de la auditorfa, ya que de ella depende el alcance general en la revisi3n de los m3todos y procedimientos que se aplicar3n, asf como el-tiempo a emplear en la revisi3n.

La planeaci3n adecuada permitir3 al auditor detectar posibles problemas que se pudieran presentar durante el desarrollo de nuestro trabajo o al finalizarlo. Esta debe hacerse cada vez que se vaya a realizar un tra-bajo para estar en condiciones de hacer cambios a los programas estable

(3) Cook/Winkle. AUDITORIA - FILOSOFIA Y TECNICA, p-43. ED. Banca y Comercio, S.A., 1978

cidos, enfoques, procedimientos y su oportunidad para su aplicación.

El desarrollo de la planeación del trabajo lo vamos a dividir en las siguientes fases:

FASE I - Preparación

- 1.- Compromiso - Se refiere a que se cuenta previamente con la carta con venio para el año en curso.
- 2.- Objetivos - Con base en lo anterior y/o correspondencia, minutas de juntas con el cliente, etc., señalar los objetivos a cumplir (tipo - de información que el cliente requiere: Estados Financieros, carta de observaciones, etc), así como las fechas estimadas de entrega, - número de ejemplares y su distribución.
- 3.- Presupuestos y Otros - Llevar a cabo una junta con el cliente y comentar:
 - a. Fechas tentativas de inicio de la auditoría (previa y final, tomando en cuenta periodos de vacaciones del - personal clave de la empresa).
 - b. Necesidad de espacio y equipo (incluye la utilización del computador del cliente o bien la contratación de tiempo de computadora).
 - c. Forma de manejar los gastos recuperables (en su caso).
 - d. Fechas, localidades, direcciones (teléfonos) para la

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

toma de los inventarios físicos.

- e. Obtener datos para la preparación del presupuesto de horas.

1. Volumen - Especificar:

	año	%	
	actual	anterior	variación

El monto de:

Activos Totales

Pasivos

Capital Contable

Ventas

Costo y Gastos

Número de: (importantes)

Cuentas Bancarias

Clientes

Artículos de Inventarios

Proveedores

Préstamos Bancarios

Contratos

Personal total

Plantas, ampliaciones, etc.

Reavalúos

Otros

- 2.- Información mínima que debe entregarnos el cliente especificando la fecha estimada de entrega (previa

y/o final), como p.e.:

Conciliaciones bancarias con partidas
de conciliación aclaradas.

Análisis de cuentas colectivas conciliadas con el mayor.

Inventario físico valuado conectado.

Balanza final ajustada.

Actas de Asamblea.

3.- Información que puede preparar el cliente especificando la fecha estimada de entrega, como p.e.: - las notas a los Estados Financieros.

4.- Trabajos que puede llevar a cabo el cliente - El auditor debe explicar claramente como desea cada una de las cédulas que la compañía va a preparar para él. Es conveniente señalar fecha para visitar a la compañía y especificar qué cédulas son las que se requiere, así como la fecha estimada de entrega. Estos trabajos son, p.e.:

Análisis de altas y bajas de activo fijo.

Estudio de cuentas de cobro dudoso.

Vaciado de declaraciones de impuestos y
amarre de las bases.

5.- Experiencia del año anterior y otros aspectos:

H O R A S

Previa Final Total

- Total de horas incurridas ===== ===== =====

- Problemas particulares que nos afectaron el total de -
horas del año (del cliente o nuestros).

f. Con base en la información anterior (punto e.), preparar
presupuesto de horas para el año en curso.

Programación - Determinar necesidades de personal (número, categoría
y perfodos) para que dicho personal quede programado para ésta.

Obtener información (Control Interno) para decidir la estrategia:

a. Seleccionar las cuentas que para decidir la estrategia en la va-
lidación que le es aplicable, debe conocerse el sistema de con-
trol interno, como p.e., cuentas por cobrar clientes y cuentas -
por pagar proveedores.

b. Decidir la forma de captura del conocimiento del control interno
(memorándum, gráfica, etc.).

FASE II - Decidir la estrategia

Llevar a cabo una junta entre el Gerente y el encargado de la auditoría - para decidir la estrategia para lo cual, se van a determinar los siguientes puntos:

- a. Identificar las cuentas inmateriales que no se van a validar.
- b. Anotar las cuentas a validar directamente y señalar alcances (normalmente en validación directa los alcances varían del 50% al 70%) - Para estos efectos se cuenta con el "Programa Estandar para Validación Directa", el cual se detalla en el punto 4 de este capítulo.
- c. Cuentas o grupos de cuentas en las que se utilizará el sistema de control interno del cliente - Una vez conocido el sistema de control interno y en base al registro de debilidades de control interno, decidir para cada una de las cuentas o parte de las mismas, cuál alternativa le es aplicable (incluyendo alcances). Estas alternativas pueden ser:
 1. Limitaciones al Alcance - Cuando el sistema de control interno es malo y no puede ser subsanado por el auditor; en este caso, informar al cliente sobre nuestra salvedad.
 2. Validación amplia - Cuando el sistema de control interno es malo pero subsanable por el auditor o bien, cuando el sistema de control interno es bueno, pero se decide que es más eficiente proceder a validación amplia.
 3. Pruebas de función - Análisis Financiero - Cuando el sistema de control interno es bueno.

Al decidir los controles a funcionar deberá tenerse cuidado en distribuir las pruebas a través del año y en no duplicar pruebas sobre controles.

En el "Programa Estandar para Validación Directa" se incluye una sección de otros procedimientos de auditoría en donde cubre el análisis financiero.

- 4.- Pruebas de Función - Validación Reducida - Cuando el control interno es bueno.
 - 5.- Pruebas de Función y Validación juntas.
- d. Otras alternativas, p.e., el socio puede decidir que la estrategia de la auditoría estará basada en procedimientos de validación únicamente, por lo tanto, en este caso, no se necesitará obtener el conocimiento de control interno del cliente (esta decisión deberá quedar fundamentada).
 - e. Decidir si el computador (por necesidad o eficiencia) puede ser utilizado para llevar a cabo pruebas de validación.
 - f. Con base en la estrategia decidida, juzgar cualquier variación que se pudiera tener en:
 - nuestro presupuesto de horas (en su caso informar al cliente)
 - personal y programación
 - g. En base a los programas de trabajo, a los que nos referimos en el punto b. y c., señalar que pruebas se harán en la auditoría preliminar y cuáles en la final. Señalar responsables de su preparación y

revisión, así como fecha estimada de terminación.

FASE III - Arranque

A continuación se mencionan pasos que deberán efectuarse en la auditoría previa o final a excepción del primero que debe hacerse en ambas.

1. Verificación - Enviar al encargado de la auditoría una semana antes - de iniciar con el resto del equipo, para constatar si el cliente está listo para recibirnos; en caso contrario, hay que continuar con la - FASE IV - Modificación al Plan.
2. Ajustar los alcances que se determinaron al decidir la estrategia:
 - a. Obtener la siguiente información que servirá de base para ajustar los alcances que se determinaron al decidir la estrategia (FASE - II)
 1. Definir la situación actual de los problemas de años anterior - res y posibles problemas para el año en curso (comentarlo con funcionarios de la compañía).
 2. Preparar el análisis financiero (ver "Programa Estandar de - - Validación Directa"), en cuanto a variaciones anormales, falta de variaciones, cambios en las tendencias, etc. Especificar - lo que no sea congruente o bien que representa un riesgo, así como aspectos positivos del análisis financiero que nos hagan sentir confianzas en las cifras con objeto de reducir alcan - ces (p.e. días de ventas de cuentas por cobrar dentro de las

políticas de la compañía, etc.).

3. Operaciones del cliente - Comentar con funcionarios de la - -
compañía ciertos puntos de determinadas áreas, que se consi -
deran como áreas de riesgo, con objeto de detectar riesgos. A
continuación se mencionan áreas de riesgo con puntos que - -
entre otros se pueden comentar:

a. Mercado - Producción:

- fluctuación de precios
- mercado saturado (ventas)
- problemas de provisionamiento de materias primas (falta de transporte, saturación, servicio, calidad, etc.)

b. Administración :

- rotación del personal clave
- administración nueva e inexperta
- baja supervisión

c. Finanzas:

- incumplimiento de restricciones o condiciones de préstamos
- utilidades presupuestadas demasiado optimistas
- dependencia financiera de las filiales

d. General:

- nuevas leyes
- nuevos pronunciamientos contables o cambios en los mismos

- aspectos generales de la economía (cambios en la paridad, etc.)

- b. En base al punto a., concluir sobre si es necesario ajustar los alcances determinados en la FASE II.
- c. En base al punto a. y b., programar por fechas y personas las tareas según programas de trabajo, señalando los alcances finales. Además, juzgar cualquier efecto que pudieran tener en el presupuesto de horas, las modificaciones anteriores.

3. Elaborar junta de identificación con el equipo de Auditoría:

- a. Comentar con los asistentes el conocimiento general del cliente.
- b. Comentar los objetivos a cumplir, el total de horas según el presupuesto para el año y hacer énfasis en que se debe cumplir con la programación.
- c. Comentar sugerencias para la auditoría de este año.
- d. Características particulares de los principales funcionarios y/o aspectos especiales a tomar en cuenta en nuestra relación con el cliente.

FASE IV - Modificación al Plan

Con base en las excepciones importantes de las pruebas efectuadas y/o el incumplimiento de fechas en la entrega de la información que el cliente le prometió, se deberá decidir que se debe hacer:

- a. subsanar el problema, haciendo nosotros lo que sea necesario.

- b. cerrar y emitir un dictamen con salvedades,
- c. abandonar las oficinas del cliente, o
- d. provocar una junta con la dirección general o de finanzas,
para establecer un nuevo calendario de fechas.

En cualquiera de los casos, la decisión deberá informarse al cliente, por escrito, señalando cualquier efecto que pueda tener esto en nuestros objetivos (fechas de entrega comprometidas) y presupuesto de horas (efecto en honorarios).

IV.3 ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Los objetivos del control interno en las empresas son:

- a. Obtención de información financiera correcta y segura.
- b. Protección de los activos del negocio
- c. Promoción de eficiencia de operación, y
- d. Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

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

adherencia a las políticas prescritas por la administración". (4)

El establecer y mantener un sistema de control interno es responsabilidad de la gerencia. Esta debe determinar si el sistema funciona según lo prescrito o se modifica a causa de cambios en las condiciones.

Hasta ahora la principal preocupación del contador público independiente que dictamina estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, ha sido examinar la parte del sistema de control interno sobre la que se apoyan los métodos y registros que producen la información financiera que ha de dictaminar. Es decir, el auditor externo, fundamentalmente enfoca su estudio y evaluación del control interno a los objetivos de obtención de información financiera correcta y segura y de protección a los activos del negocio.

Sin embargo, observamos que a medida que el auditor se familiariza con la empresa, su conocimiento trasciende de los controles internos contables a los demás controles de la empresa ya sean de organización, de operación y dirección, lo que le permite a la vez que tener evidencia suficiente sobre las cifras de los estados financieros, estar en posibilidades de emitir recomendaciones para promover la "eficiencia de la operación" de áreas distintas a la contable.

La segunda norma de auditoría generalmente aceptada relativa a la ejecu-

(4) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA, p. 36 1982

ción del trabajo establece la responsabilidad del auditor de conocer el control interno: "El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría". (5)

El boletín H-10 (Pronunciamientos Relativos al Informe sobre Control Interno) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. señala que - "El Contador Público que presta un servicio de examen de estados financieros, tiene la responsabilidad profesional de informar a la empresa examinada, sobre las deficiencias observadas durante su estudio y evaluación del control interno hecho en cumplimiento de las normas de auditoría; así como las recomendaciones que se sienta en posibilidad de ofrecer".(6)

Por su parte, normalmente el contador público independiente cumple con la responsabilidad profesional adicional de informar sobre la situación que guarda el control interno, a través de comentarios verbales, memorandum sobre situaciones específicas e informes formales conteniendo recomendaciones tendientes a mejorar el control interno a través de su carta de observaciones.

El control interno se puede separar en "control contable" y "control administrativo" el auditor externo se ocupa básicamente de la revisión de los controles contables.

(5) Idem (4) p.18

(6) Idem (4) p.46

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

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

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

La revisión que realice el auditor externo sobre el control interno ,

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

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

Los controles operativos comprenden métodos administrativos ideados para juzgar los resultados y promover un desempeño eficiente. Dentro de esta categoría se incluyen técnicas tales como normas relativas al desempeño del trabajo, presupuestos, controles de producción y procedimientos de ordenamiento económico.

Los controles de los sistemas de información son el medio por el cual la gerencia determina lo que sucede en la compañía (cuáles son los datos a disposición de los que adoptan las decisiones). Los sistemas de información no solo abarcan los datos contables sino todos aquellos que

sean de utilidad para adoptar decisiones.

El auditor externo debe familiarizarse con cada uno de los elementos del control administrativo de la misma forma en que se pone al tanto de las condiciones generales de la empresa. No obstante, no se requiere efectuar una revisión metódica a menos que se vaya a confiar en un aspecto específico del control. La revisión esencial del auditor externo se hará principalmente respecto de los controles contables.

Para dejar más clara la distinción entre un control administrativo y uno contable, veamos el siguiente ejemplo:

Si la gerencia utiliza el sistema de presentación mensual de estados financieros de la compañía para vigilar el negocio, entonces se le considerará como control administrativo. Pero si también se le utiliza para evitar la clasificación errónea de cargos improprios a los departamentos y solicitando si fuera el caso, la corrección, se considerará como un control contable, todo control que conduzca a estados financieros más confiables encierra la posibilidad de ser un control contable. Por lo tanto, el auditor externo debe considerar cuidadosamente la índole del control y ver si éste puede conducir a estados financieros pertinentes. De ser así se le puede considerar como control contable.

REVISIÓN DEL SISTEMA:

La revisión del control interno, se efectúa por lo general, mediante la

investigación con el personal del cliente y por medio de la revisión a do cumentación, tales como manuales de procedimiento, descripciones del trabajo y diagramas. La revisión del control interno se documenta general - mente con programas adaptados especialmente que incluyen preguntas que - apuntan a las características del control clave, seguidas por pruebas de auditoría afines. En algunos casos, las preguntas sobre el control inter no, se pueden complementar o reemplazar por descripciones narrativas con cisas o diagramas de flujo de los sistemas de control interno, acompañados por conclusiones claras en cuanto a la suficiencia de los controles.

El proceso de revisión.

En vista de que el auditor externo inicialmente obtiene información acer ca del control interno por medio de la investigación y entrevistas, es - importante que los procedimientos de investigación sean llevados a cabo en forma más eficaz.

Los procedimientos de investigación pueden quedar plasmados en papeles - de trabajo por medio de:

- a) Cuestionarios
- b) Diagramas de flujo
- c) Memorándums

Cualquiera de estas formas de investigación mencionadas anteriormente - que se empleen para evaluar el control interno no deben ser entregadas - al personal del cliente a fin de que los completen.

a) Cuestionarios

Mucha de la gente en la organización del cliente, en particular aquella que posea experiencia en auditoría, sabe que los cuestionarios de evaluación del control interno están frecuentemente para obtener respuestas "no" y así revelar las posibles deficiencias. Este conocimiento crea una tendencia a contestar "sí". Dicha propensión se puede compensar al parafrasear las preguntas directas de modo tal de permitir contestaciones ilimitadas. Por ejemplo, el auditor externo puede preguntar "con qué frecuencia se concilian las cuentas bancarias? o bien - - cuál es el procedimiento para la elaboración y revisión de las conciliaciones bancarias?" de acuerdo con las respuestas que obtenga el auditor contestará positiva o negativamente a las respuestas contenidas en el cuestionario relacionadas con esta área.

El hecho importante es que el interrogatorio eficaz puede poner de manifiesto información que no sería revelada si la entrevista se hiciera con preguntas directas sobre lo que se esperaba escuchar. Se deben utilizar los cuestionarios con el objeto de promover una investigación decisiva y no como mera rutina mecánica. Es necesario escuchar atentamente lo que el entrevistado dice e interpretar las diferentes respuestas.

El auditor deberá formular las preguntas a la persona indicada, es decir la que esté más relacionada con el sistema objeto de nuestro estudio o la que esté más dispuesta a proporcionar la información requerida. En

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

algunos casos la persona más indicada es el tesorero o el contralor general dependiendo en ese caso la mayor parte de la responsabilidad de ellos. En otros casos, la investigación se hace con la persona que realiza el trabajo, por ejemplo, el facturista, el encargado de las cuentas por pagar o el jefe inmediato de ellos.

El auditor debe considerar la posibilidad de que existan prejuicios por parte del individuo al que se entrevista, y preguntarse lo siguiente: - El entrevistado se beneficia en algo con alguna determinada respuesta? Dicha persona dice al auditor lo que supone ser lo correcto, en vez de la realidad? El entrevistado tiene un criterio diferente al resto de las personas de la organización? o bien, el entrevistado dirá al auditor lo que la organización quiere que conozca?

A continuación presentamos un ejemplo de un cuestionario condensado del control interno del ciclo de ingresos:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CUESTIONARIO CONDENSADO DE CONTROL INTERNO
CICLO DE INGRESOS - SISTEMAS NO COMPUTARIZADOS

(CUENTAS POR COBRAR - VENTAS - DEVOLUCIONES Y REBAJAS)

Descripción del control clave	Referencia a gráfica o narrativo	Existencia Si No
<u>EMBARQUE-FACTURACION-REGISTRO:</u>		
<u>Sistemas remisión - factura</u>		
Que los embarques se capturen en documentos cuando se efectúen.		
Que los documentos anteriores estén numerados.		
Que por los embarques anteriores se preparen las facturas respectivas.		
<u>Sistema factura-remisión</u>		
Que las facturas se preparen previa investigación de que existe mercancía en el almacén.		
Que las facturas no surtidas por: a) utilización de la mercancía asignada, b) error en existencias según registros, c) existencia parcial, d) otros, se cancelen o se haga nota de crédito.		
Que las facturas estén numeradas.		
Que las facturas se valúen a los precios acordados.		
Que se sumaricen las facturas anteriores.		
Que el total anterior se codifique.		
<u>DEVOLUCIONES-REBAJAS-DESCUENTOS-REGISTRO:</u>		
Que las devoluciones, reclamaciones y descuentos se capturen en un documento cuando se efectúen.		
Que el documento anterior esté numerado.		
Que por los documentos anteriores se preparen las notas de crédito respectivas.		
Que las notas de crédito estén numeradas.		
Que las notas de crédito se valúen en base al precio de la factura o con el importe acordado.		
Que se sumaricen las notas de crédito anteriores		
Que el total anterior se codifique		
<u>COBRANZA-REGISTRO:</u>		
Que la cobranza se capture en un documento cuando se efectúe.		
Que el documento anterior esté numerado.		
Que se sumaricen los documentos anteriores.		
Que el total anterior se codifique		

TESIS CON
 FALLA DE ORIGEN

Descripción del control clave	Referencia a gráfica o narrativo	Existencia <u>Si</u> <u>No</u>
<u>EMBARQUE-FACTURACION-REGISTRO:</u>		
Que un funcionario autorice (dejando evidencia) que se efectúe el embarque o se preste el servicio. (La decisión deberá basarse en: a) un pedido u orden en firme del cliente y - b) investigar el crédito de los clientes o en caso de ser cliente repetitivo, que se ve rifique, que se encuentre dentro de los límites de crédito otorgados o bien se obtenga- aprobación de un superior).		
Que el documento donde se capture el embarque se firme de recibido por el cliente o se <u>ad</u> junte el talón de embarque respectivo.		
<u>DEVOLUCIONES-REBAJAS-DESCUENTOS-REGISTRO</u>		
Que un funcionario autorice (dejando evidencia) la procedencia de la devolución, reclamación o descuento. (La decisión de autorización deberá basarse en: a) juzgar los motivos - de la reclamación, devolución b) verificar que los términos del descuento estén autorizados por un superior).		
Que en caso de devolución, el custodio de los inventarios firme de recibido el documento de captura		
Que un funcionario autorice (dejando evidencia) que las notas de crédito son válidas (la decisión de autorización deberá basarse en: a) verificar que exista la autorización de la procedencia de la devolución, reclamación o descuento b) verificar que exista el documento de captura de la devolución y esté firmado de recibido por el custodio de los inventarios).		
<u>COBRANZA-REGISTRO</u>		
N/A		

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Referencia a Existencia
gráfica o narrativo Si No

Descripción del control clave

EMBARQUE-FACTURACION-REGISTRO

Quien captura el embarque debe ser diferente a quien:

- a) Custodia los inventarios
- b) Autoriza que se efectúe el embarque o presta el servicio
- c) Sumariza las facturas, codifica, registra en mayor

Quien prepara las facturas debe ser diferente a quien:

- a) Captura el embarque o servicio
- b) Sumariza las facturas, registra en mayor

DEVOLUCIONES-REBAJAS-DESCUENTOS-REGISTRO:

Quien prepara las notas de crédito debe ser diferente a quien:

- a) Autoriza la procedencia de la devolución, reclamación o descuento
- b) Autoriza que las notas de crédito son válidas
- c) Sumariza las facturas, notas de crédito, codifica, registra en mayor

COBRANZA-REGISTRO:

Quien captura la cobranza debe ser diferente a quien:

- a) Custodia los inventarios
- b) Captura el embarque o servicio
- c) Custodia las cuentas por cobrar
- d) Sumariza las facturas, notas de crédito, cobranza, codifica, registra en mayor
- e) Autoriza que las notas de crédito son válidas
- f) Prepara las facturas
- g) Efectúa su depósito

Que se deposite la cobranza oportunamente (el día hábil siguiente).

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

b) Uso de diagramas

Los diagramas constituyen un método para describir en forma gráfica los principales procedimientos de control interno de un sistema. Se les puede utilizar tanto para los sistemas manuales como de procesamiento electrónico de datos a fin de ayudar al auditor externo a entender mejor el flujo de transacciones y la estructura de los controles contables.

Un buen diagrama debe mostrar desde el origen del proceso, los pasos intermedios hasta la disposición final de cada documento que esté relacionado con el sistema de control contable. Los diagramas identifican los puntos de control importantes y las diversas entradas y salidas del sistema. El diagrama también puede ilustrar la separación de tareas y las autorizaciones y aprobaciones de cada documento. Dichos diagramas son útiles porque proporcionan una concisa revisión general del sistema. Habitualmente resultan más fáciles de seguir y actualizar en la siguiente visita de auditoría que la descripción narrativa.

Como ejemplo de lo anterior presentamos lo siguiente:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- 81 -

CLIENTE: Compañía "X", S. A. de C. V.

FLUXOGRAMA NUM: 1

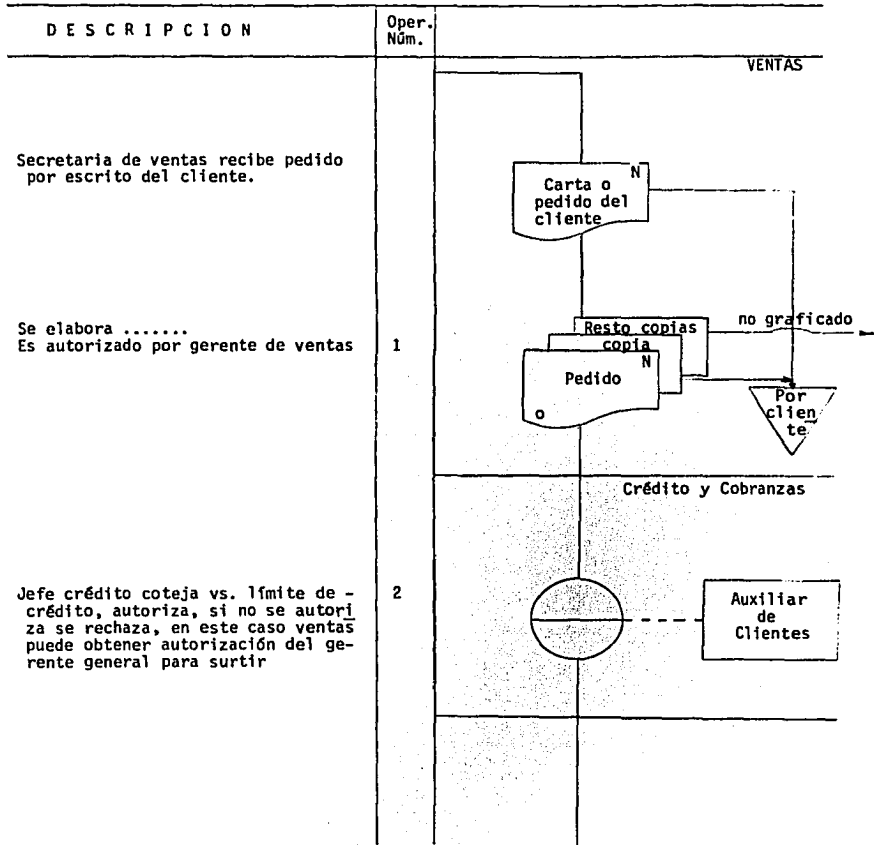
NOMBRE DEL CICLO: INGRESOS

PAGINA NUM.: 1 de 3

FECHA: NOVIEMBRE, 1984

EMBARQUE-FACTURACION-REGISTRO

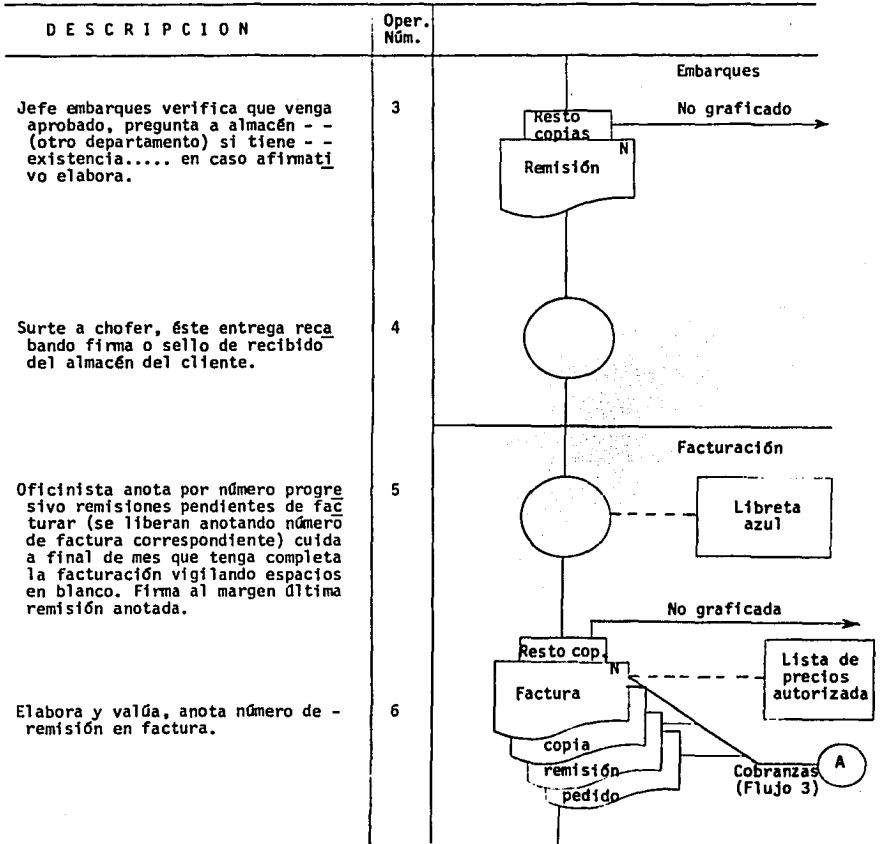
HECHO POR: MORENO



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CLIENTE: Compañía "X", S A. de C.V.
 NOMBRE DEL CICLO: INGRESOS
 EMBARQUE-FACTURACION-REGISTRO

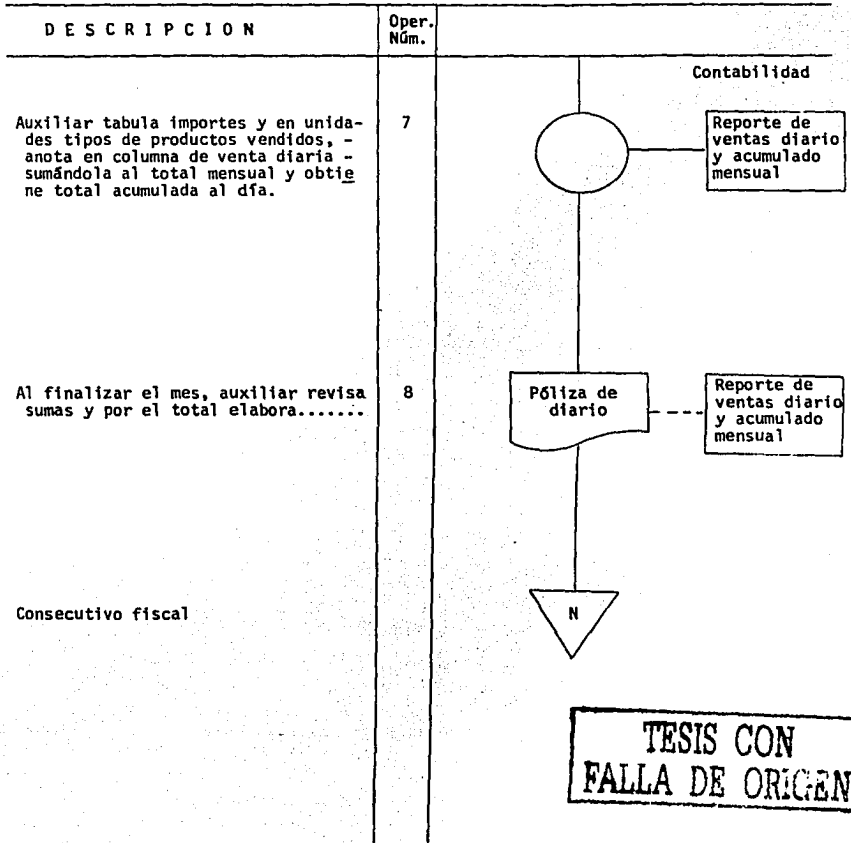
FLUXOGRAMA NUM: 1
 PAGINA NUM.: 2 de 3
 FECHA: NOVIEMBRE, 1984
 HECHO POR: MORENO



TESIS CON FALLA DE ORIGEN

CLIENTE: Compañía "X", S A. de C.V.
NOMBRE DEL CICLO: INGRESOS
EMBARQUE-FACTURACION-REGISTRO

FLUXOGRAMA NUM.: 1
PAGINA NUM.: 3 de 3
FECHA: NOVIEMBRE, 1984
HECHO POR: MORENO



CLIENTE: Compañía "X", S A. de C.V.

FLUXOGRAMA NUM: 2

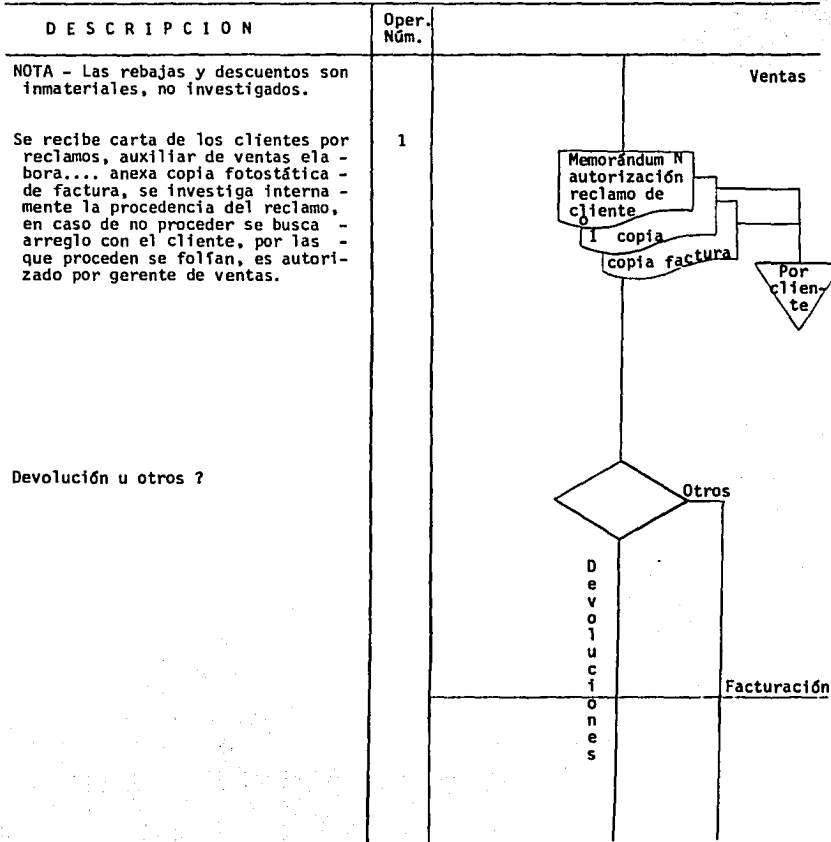
NOMBRE DEL CICLO: INGRESOS

PAGINA NUM.: 1 de 4

DEVOLUCIONES-REBAJAS-DESCUENTOS-REGISTRO

FECHA: NOVIEMBRE, 1984

HECHO POR: MORENO



TESIS CON FALLA DE ORIGEN

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

- 85 -

CLIENTE: Compañía "X", S.A. de C.V.

FLUXOGRAMA NUM: 2

NOMBRE DEL CICLO: INGRESOS

PAGINA NUM.: 2 de 4

FECHA: NOVIEMBRE, 1984

DEVOLUCIONES-REBAJAS-DESCUENTOS-REGISTRO

HECHO POR: MORENO

DESCRIPCION	Oper. Núm.	
<p>Oficinista anota por número progresivo "memorándum pendiente de nota de crédito", especificando por columna si es bonificación o devolución. (Se liberan anotando número de crédito correspondiente). Cuida a final de mes que tenga completa la elaboración de notas de crédito vigilando espacios en blanco, firma al margen último memorándum anotado.</p>	2	<p style="text-align: right;">Facturación</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin-left: auto; margin-right: 0;"> Libreta rosa </div>
<p>Elabora y valúa, anota número de memorándum en nota de crédito.</p>	3	<div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin-left: auto; margin-right: 0;"> Resto copias No graficado Nota de Crédito - A págs. 3 B copia Memorándum copia factura </div>
<p>Chofer procede a recoger mercancía.</p>	4	<p style="text-align: right;">Embarques</p>
<p>Almacenista elabora... firma de recibido.</p>	5	<p style="text-align: right;">Almacén</p> <div style="border: 1px solid black; padding: 5px; width: fit-content; margin-left: auto; margin-right: 0;"> Nota de devolución de - clientes </div>

CLIENTE: Compañía "X", S A. de C.V.

FLUXOGRAMA NUM: 2

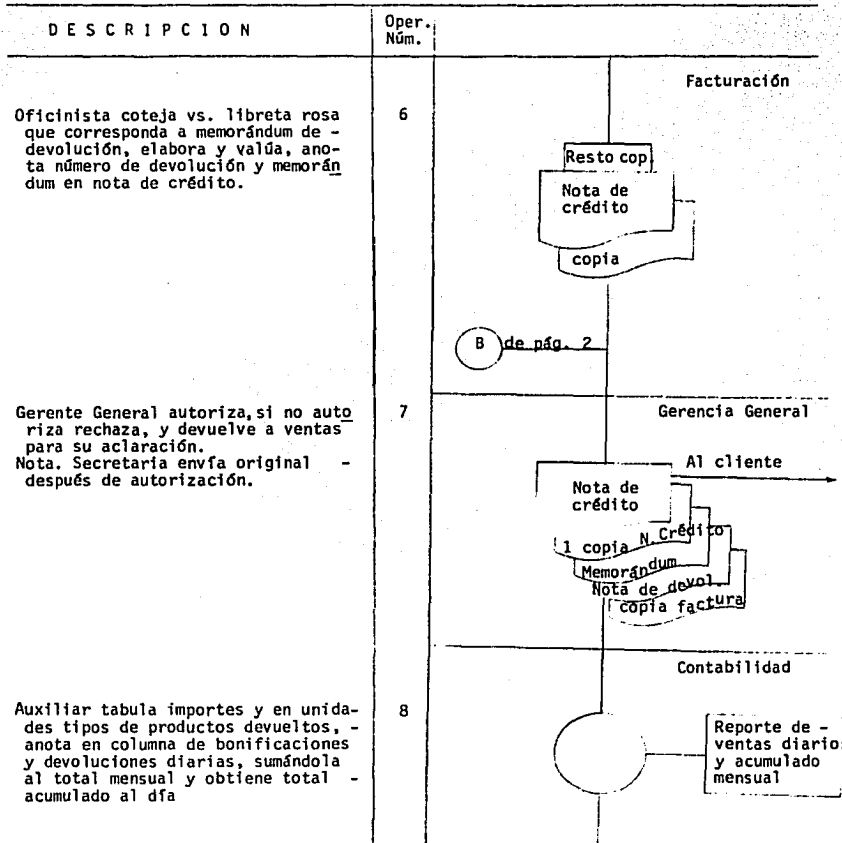
NOMBRE DEL CICLO: INGRESOS

PAGINA NUM.: 3 de 4

DEVOLUCIONES-REBAJAS-DESCUENTOS-REGISTRO

FECHA: NOVIEMBRE, 1984

HECHO POR: MORENO



TESIS CON FALLA DE ORIGEN

CLIENTE: Compañía "X", S A. de C.V.

FLUXOGRAMA NUM: 2

NOMBRE DEL CICLO: INGRESOS

PAGINA NUM.: 4 de 4

DEVOLUCIONES-REBAJAS-DESCUENTOS-REGISTRO

FECHA: NOVIEMBRE, 1984

HECHO POR: MORENO

DESCRIPCION	Oper. Núm.	
Al finalizar el mes, auxiliar revisa sumas y por el total elabora... Archivándose (por orden numérico de nota de crédito).	9	<p style="text-align: right;">Contabilidad</p> <p>Póliza de diario</p> <p>Reporte de ventas diario y acumulado mensual</p> <p>Copia Nota de Crédito^N</p> <p>Memorándum</p> <p>Nota de dev.</p> <p>Copia factura</p> <p style="text-align: center;">N</p>

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

CLIENTE: Compañía "X", S A. de C.V.

FLUXOGRAMA NUM: 3

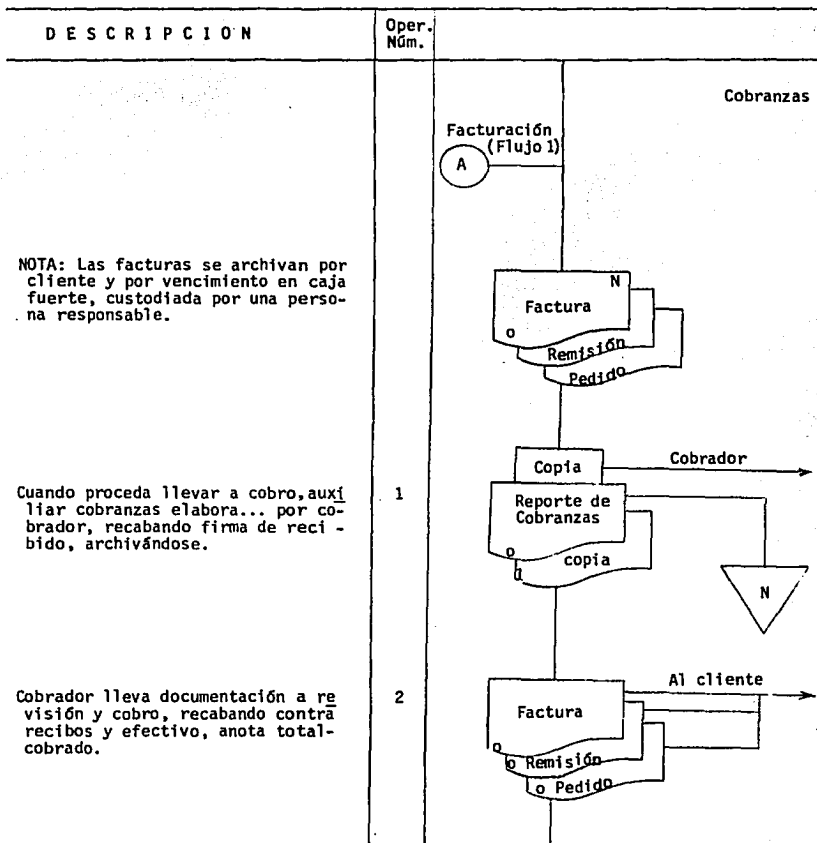
NOMBRE DEL CICLO: INGRESOS

PAGINA NUM.: 1 de 3

FECHA: NOVIEMBRE, 1984

COBRANZAS-REGISTRO

HECHO POR: MORENO



TESIS CON FALLA DE ORIGEN

CLIENTE: Compañía "X", S. A. de C.V.

FLUXOGRAMA NUM: 3


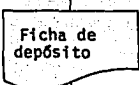

NOMBRE DEL CICLO: INGRESOS

PAGINA NUM.: 2 de 3

COBRANZAS - REGISTRO

FECHA: NOVIEMBRE, 1984

HECHO POR: MORENO

DESCRIPCION	Oper. N°m.	
		Caja
Se presenta a caja y entrega efectivo, quien sella el importe del reporte, posteriormente efectúa liquidación en cobranzas, punteando en el reporte de cobranzas original por lo que no se cobra.	3	
Cajera elabora.... y deposita al día siguiente hábil.	4	
Auxiliar verifica total depositado vs. reporte de cobranzas y que se haya depositado al día siguiente hábil, firma reporte de cobranzas.	5	
		Contabilidad

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

CLIENTE: Compañía "X", S A. de C.V.

FLUXOGRAMA NUM: 3

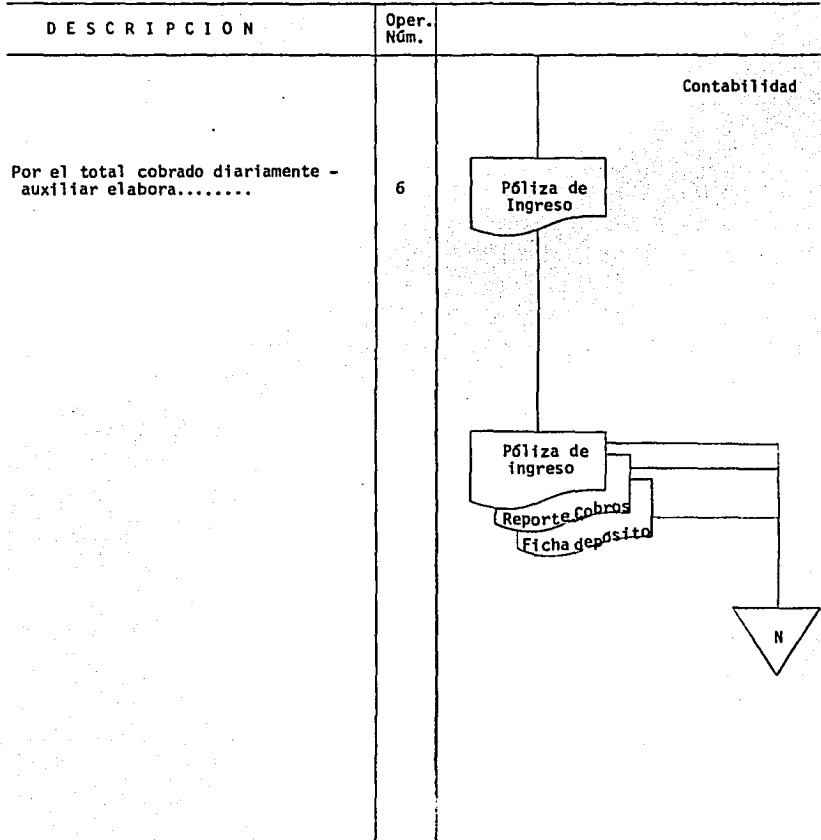
NOMBRE DEL CICLO: INGRESOS

PAGINA NUM.: 3 de 3

COBRANZA - REGISTROS

FECHA: NOVIEMBRE, 1984

HECHO POR: MORENO



TESIS CON FALLA DE ORIGEN

c) Memorandum

Son narraciones descriptivas en forma concisa del procedimiento de control interno de un área o de un ciclo.

Es importante recordar que el auditor no puede confiar en un control simplemente porque le diga que existe, ya sea en forma oral o escrita, independientemente de lo que se hable en la entrevista. Para determinar la efectividad de los controles en la operación real se requiere llevar a cabo pruebas a la revisión de operaciones y pruebas de funcionamiento sobre aquellos controles en los que confiará.

En algunos casos (sobre todo, cuando resulta difícil verificar las respuestas por medio del examen de evidencia documental, tal como iniciales y sellos) es conveniente formular a distintos empleados del cliente preguntas similares. En la medida en que las contestaciones se corroboren mutuamente, el auditor externo alcanzará un mayor convencimiento.

(El interrogatorio corroborativo es parte de las pruebas de funcionamiento, pero no ofrecen convencimiento de auditoría como la evidencia documental) El auditor externo debe enfocar dicho interrogatorio con tacto para que el personal del cliente comprenda que este es un procedimiento de auditoría rutinario y no el resultado de una falta de confianza respecto de las respuestas obtenidas. Por supuesto, cuando las contesta -

ciones no corroborán entre sí, el auditor obtiene información sobre posibles problemas a resolver.

Una vez que se ha descrito el sistema de control interno por cualquiera de los métodos indicados el auditor debe confirmar su comprensión, examinando él mismo los sistemas, por medio de la revisión de operaciones y la aplicación de pruebas de funcionamiento, con el fin de obtener la evidencia de que los controles funcionan debidamente. (ver capítulo V)

IV.4 PROGRAMAS

Empezamos por definir lo que es un programa.

"Es la manifestación escrita" del resultado de la planeación de la auditoría, que contiene la decisión con respecto a los procedimientos y métodos que se van a emplear, el alcance y oportunidad de las pruebas, así como el personal que lo llevará a cabo.

Como dijimos anteriormente debe ser escrita, ya que es parte integrante de los papeles de trabajo, constituyendo la evidencia de haber cumplido

con la Norma generalmente aceptada de la planeación.

Finalidades de los Programas:

- 1) Facilitar el acceso a la revisión en forma ordenada.
- 2) Proporcionar los datos principales del sistema contable de la empresa, así como de la amplitud y eficiencia del control interno.
- 3) Dirigir el curso del examen y controlar el tiempo y extensión de las pruebas.
- 4) Dejar evidencia del trabajo efectuado, incluyendo los cambios sugeridos con el transcurso de la revisión.
- 5) Al tener el conocimiento del cliente, se podrá optimizar el tiempo y el costo de la auditoría.
- 6) Se puede conocer en cualquier momento lo avanzado de la auditoría.
- 7) Facilita la supervisión.
- 8) Sirve de guía al auditor encargado, y al principiante.
- 9) Sirve de consulta en revisiones posteriores.
- 10) Sirve al auditor de recordatorio para los procedimientos aplicables.
- 11) Es un plan de trabajo.
- 12) Sirve de ayuda para dividir el trabajo entre los auditores que intervendrán.
- 13) Establece responsabilidades.

Es conveniente que todo programa de trabajo de auditoría cuente con espacios previstos para:

- 1) Anotar el objeto de cada procedimiento, describiéndolo
- 2) Anotar la fecha en que se aplicó y el alcance de la prueba.
- 3) Referenciar la cédula en que se plasmó el trabajo.
- 4) Poner las iniciales del auditor que realizó el trabajo.

Contenido de los programas de trabajo:

La extensión y contenido de los programas no se puede estandarizar, ya - que variará de acuerdo a la compañía que se audita en función de las exigencias del trabajo a desarrollar, de la magnitud de la empresa, del sistema contable, del control interno establecido o bien por la naturaleza-propia de la empresa.

Para cada compañía deberá haber programas específicos preparados con base en la experiencia obtenida al principio mediante las entrevistas con la gerencia y con el personal, en los años subsecuentes con la experiencia obtenida en las auditorías anteriores, ajustando los programas a las necesidades del momento.

Los programas contienen básicamente informaciones sobre diversos aspectos de la empresa y del trabajo a desarrollar tales como:

- La naturaleza del examen y los informes, además de otros datos solicitados por el cliente.
- Los objetivos que se persiguen en la revisión de cada área de los Estados Financieros.

- Un extracto de los procedimientos de contabilidad y del sistema de control interno establecido.
- Un resumen de la evaluación del control interno que contenga la aprobación o desacuerdo del auditor respecto de las políticas existentes.
- Los procedimientos de auditoría, su extensión y oportunidad con que se vayan a aplicar en puntos más importantes del examen.

Cada renglón de los Estados Financieros debe tener un programa de revisión específico en el que se incluya el tiempo estimado para cada fase del trabajo, y un índice que nos permita el acceso fácil a los papeles de determinada área.

Un ejemplo de un programa estándar para validación directa, sería como sigue:

PROGRAMA ESTANDAR PARA VALIDACION DIRECTA

COMPANIA		AUDITORIA AL					
1 <u>LABORES DE ARRANQUE Y CIERRE DE CAMPO</u>		PREP.					
		REV.					
DESCRIPCION DE LA PRUEBA	AUDIT.	ALCAN DE EN %	REFERENCIA A P/T	HORAS			
	PREV. FINAL			EST.	REAL	VAR.	
<ul style="list-style-type: none"> - Solicitar información que debe preparar el cliente. - Preparar y actualizar sumarias (en su caso) y hojas de trabajo. - Preparar asuntos para consideración del socio. - Vigilar que los problemas importantes - detectados en preliminar hayan sido atendidos. - Preparar o solicitar de la Empresa resumen de reclasificaciones. - Cerrar sumarias (en su caso) y hojas de trabajo y cruzarlas contra balanza final certificada. - Cerrar hoja de tiempos estimados y explicar variaciones importantes. - En hoja por separado, y por cada una de las áreas de auditoría, se anotarán los "procedimientos específicos para esta Empresa" y las "sugestiones para próxima auditoría". 							
2 <u>VALIDACION DE CUENTAS</u>							
DESCRIPCION DE LA PRUEBA	AUDIT.	ALCAN DE EN %	REFERENCIA A P/T	HORAS			
	PREV. FINAL			EST.	REAL	VAR.	

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

DESCRIPCION DE LA PRUEBA	AUDIT.		ALCAN CE EN %	REFERENCIA R/P/T	HORAS	
	PREV.	FINAL			EST.	REAL VAR.
<p>2.1 <u>BANCOS</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Preparar confirmaciones. - Obtener conciliaciones bancarias y <u>llevar a cabo lo siguiente:</u> <ul style="list-style-type: none"> a) Verificar sumas. b) Cruzar saldos de bancos según <u>libros contra la confirmación del banco y sumaria respectivamente.</u> c) Juzgar que las partidas de <u>conciliación no representan problemas. En caso de Traspasos bancarios cuidar correspondencia oportuna, <u>validar movimiento.</u></u> - Obtener confirmaciones de los bancos y cruzar con papeles todos los datos de la misma. 	RESPONSABLE:					
<p>2.2. <u>INVERSIONES EN VALORES</u></p> <p><u>REALIZABLES A LA VISTA</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Obtener confirmación del banco o <u>verificar el saldo según registros con el estado de cuenta del banco.</u> - Sumar los intereses según el estado de cuenta del banco o bien efectuar prueba global de rendimiento y cruzar con resultados el total registrado <u>como ingreso, en su caso, explicar <u>diferencia.</u></u> - Obtener variaciones de saldos (<u>inversión e intereses</u>)de la <u>previa a la final y explicarla; en caso de ser anormal validarlas (aplicable en caso de que la cuenta se haya validado en la previa).</u> <p><u>OTRAS INVERSIONES</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Analizar movimientos de: <ul style="list-style-type: none"> a) Compras - <u>cuidar autorización e intención de la compra.</u> b) Ventas - <u>autorización determinación utilidad o pérdida, conexión con resultados.</u> c) Revisar movimientos <u>extraordinarios o anormales.</u> 	RESPONSABLE:					

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

DESCRIPCION DE LA PRUEBA	AUDIT.		ALCAN CE EN %	REFERENCIA R/P/T	HORAS		
	PREV.	FINAL			EST.	REAL	VAR.
<ul style="list-style-type: none"> - Arquear acciones propiedad de la empresa (incluyendo inversiones en afiliadas y asociadas) u obtener confirmación y comparar con el saldo en libros - Investigar mediante plática con los funcionarios apropiados que no haya dividendos decretados no registrados - Inversiones menores del 25% cuidar valuación costo o mercado, el menor. - En caso de que exista reserva para baja de valores, juzgar suficiencia. - Obtener variación del saldo de la previa a la final y explicarla, en caso de ser anormal validarla (aplicable - en caso que la cuenta se haya validado en la previa). 							
<p>2.3 <u>ACTIVO FIJO</u></p> <p><u>COSTO</u></p> <ul style="list-style-type: none"> - Actualizar sumaria de movimientos. - Preparar o solicitar a la Empresa, análisis de adiciones de cada rubro y movimiento de la cuenta construcciones en proceso, verificando lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> a) Se respete política de capitalización, que no incluya gastos de mantenimiento, reparaciones, etc. b) Revisar documentación requisitada. c) Efectuar inspección física (incluir activos en poder de terceros - en su caso - confirmar). d) Cruce con construcciones en proceso, verificando cargos a resultados. e) Que no queden activos terminados en proceso, o bien equipo en tránsito que ya se haya recibido. - Ver físicamente activos importantes de años anteriores. - Cuantificar activos fuera de uso, desmantelados o inservibles por medio de pláticas con los Gerentes de Producción, Mantenimiento y Administrativos 							
	RESPONSABLE:						

TESIS CON
 FALLA DE ORIGEN

DESCRIPCION DE LA PRUEBA	AUDIT.		ALCAN CE EN %	REFERENCIA A P/T	HORAS		
	PREV.	FINAL			EST.	REAL	VAR.
<p>y cuidar que se hayan contabilizado (incluir en estas pláticas altas y bajas importantes del año y verificar que son las que tenemos en los análisis de referencias).</p> <p><u>CONSTRUCCIONES E INSTALACIONES EN PROCE- SO</u></p> <p>° Seleccionar partidas importantes y: - Contratos con terceros -</p> <p>a) Si es por administración, vigilar autorizaciones y comprobación correcta de gastos.</p> <p>b) Si es a precio alzado, revisar que las estimaciones y recibos de contratistas estén de acuerdo a contrato, autorizados, y que correspondan a obras realmente ejecutadas.</p> <p>c) Cumplimiento y vigilancia de puestos aprobados.</p> <p>d) Que se cumplan disposiciones de - contratos.</p> <p>- Obras efectuadas con personal propio</p> <p>a) Revisar adiciones del ejercicio, y cuidar que todo sea capitalizable.</p> <p>b) Investigar variaciones contra presupuestos.</p> <p>° Preparar cédula de bajas y cuidar:</p> <p>a) Autorización del retiro, motivos y costo de adquisición y depreciación acumulada contra tarjetas auxiliares u otra fuente.</p> <p>b) Cruzar o poner marca (activo y su depreciación) con cédulas de IVA por el importe vendido y utilidad o pérdida obtenida (en resultados).</p> <p>c) Obtener variación de la previa a la final y explicarla, en caso de ser anormal validarla (aplicable en caso que la cuenta se haya validado en la previa).</p> <p><u>REVALUACION</u></p> <p>- Solicitar los papeles de trabajo de la Empresa en donde hayan efectuado la - comparación (a nivel individual y global) del avalúo con libros y tarjetas</p>							

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

DESCRIPCION DE LA PRUEBA	AUDIT.		ALCAN CE EN %	REFERENCIA A P/T	HORAS		
	PREV.	FINAL			EST.	REAL	VAR.
<p>auxiliares de activo fijo (si es aplicable). En caso de que no se tenga, efectuar comparación (partidas principales) entre las partidas revaluadas y las registradas en activo fijo. Reprocesar el papel de trabajo donde se tenga la comparación global por cuenta, cuidando:</p> <p>a) Que la fecha del avalúo sea la misma que la fecha de corte donde se obtuvo el valor neto depreciado (costo).</p> <p>b) Solicitar correspondencia de la Empresa al valuador en relación con los elementos a considerar en el avalúo (Política de capitalización, agrupaciones de activos a revaluar, vidas útiles, etc.)</p> <p>c) Valor neto depreciado, puntear - contra libros.</p> <p>d) Que los conceptos sean comparables - Valor amortizado avalúo vs. valor neto depreciado. - Cuidar que no se haya cambiado el criterio de capitalización (sobre este particular, cuidar excepciones de la comparación partidas revaluadas vs. tarjetas auxiliares de activo fijo en su caso).</p> <p>e) Obtener copia del dictamen del valuador.</p> <p>f) Verificar selectivamente las sumas del avalúo.</p> <p>g) Cuidar que el valuador esté registrado en la Comisión Nacional de Valores.</p> <p>h) Obtener información sobre bienes que no se tenga intención de reponer y vigilar cuál es su tratamiento.</p>							
<p>2.4 <u>DEPRECIACION (Costo)</u></p> <p>- Actualizar sumaria de movimientos.</p> <p>- Solicitar a la Empresa, cálculo de la depreciación y verificar que esté bien</p>							
	Responsable:						

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

DESCRIPCION DE LA PRUEBA	AUDIT.		ALCAN CE EN %	REFERENCIA A P/T	HORAS			
	PREV.	FINAL			EST.	REAL	VAR.	
<p>determinado cuidando que:</p> <p>a) El método de depreciación sea aceptado.</p> <p>b) Se excluyan bienes 100% depreciados o amortizados.</p> <p>c) Que las vidas útiles estén apoyadas por estudios técnicos y/o ratificar con carta de gerencia.</p> <p>- Cruzar o poner marca en el cálculo con sumaria, resultados y cédula de bajas (cancelaciones).</p> <p>- Obtener variación de la previa a la final y explicarla, en caso de ser anormal validarla (aplicable en caso que la cuenta se haya validado en la previa).</p>								
<p>2.5 AMORTIZACION (Revaluación)</p> <p>- Cuidar que el importe de la revaluación se amortice en el mismo plazo de vidas útiles que el costo original y bajo el mismo método.</p> <p>- Solicitar a la Empresa, cálculo de la amortización y reprocesar cálculos aritméticos y cruzar o poner marcas en las cifras con sumaria y resultados.</p> <p>- Reprocesar cómputo por la amortización de las bajas y cruzar con sumaria.</p> <p>- Obtener variación de la previa a la final y explicarla, en caso de ser anormal validarla (aplicable en caso que la cuenta se haya validado en la previa).</p>	Responsable:							
<p>2.6 IMPUESTOS DIFERIDOS</p> <p>- Solicitar a la Empresa, cédula de su cálculo y cuidar lo siguiente:</p> <p>a) Cuidar que se incluyan los saldos de todas las reservas que sean no deducibles temporalmente.</p> <p>b) Cuidar que se incluyan otras partidas no deducibles temporalmente - (pérdida en cambios, diferencia entre depreciación fiscal y conta-</p>	Responsable:							

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

DESCRIPCION DE LA PRUEBA	AUDIT.		ALCAN CE EN %	REFERENCIA A P/T	HORAS		
	PREV.	FINAL			EST.	REAL	VAR.
<p>ble, así como de la amortización de arrendamiento financiero, etc.).</p> <p>c) Verificar tasas de ISR y de PTU y aspectos aritméticos y cruzar o poner marca en los saldos resultantes con sumaria y el movimiento neto con resultados.</p>							
<p>2.7 FILIALES</p> <p>Responsable:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Solicitar relación de cuentas corrientes afiliadas. - Revisar los contratos con filiales y de ser aplicable efectuar cálculos globales de regalías, comisiones, intereses o cualquier otro concepto similar y efectuar cruces o poner marcas contra el pasivo correspondiente y resultados, cuidando los aspectos indicados en el programa de impuestos correspondientes. - Preparar y enviar confirmaciones. - Obtener conciliación y verificar que se haya depurado, en caso contrario, verificar que las partidas en conciliación no ameriten ajustes de importancia. - Obtener confirmaciones y cruzar con las conciliaciones, si no contestan, confirmar vfa télex o validar con estados de cuenta enviados por las filiales. - Obtener variación de la previa a la final y explicarla, en caso de ser anormal validarla (aplicable en caso que la cuenta se haya validado en la previa). 							
<p>2.8 PRESTAMOS BANCARIOS</p> <p>Responsable:</p> <ul style="list-style-type: none"> - Efectuar o solicitar a la Empresa por cada préstamo, análisis de movimiento del año y cálculo de intereses y llevar a cabo lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> a) Verificar autorizaciones de los préstamos. b) Reprocesar el cálculo de los intereses. 							

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

DESCRIPCION DE LA PRUEBA	AUDIT.		ALCAN CE EN %	REFERENCIA N° P/T	HORAS		
	PREV.	FINAL			EST.	REAL	VAR.
<p>c) Cruzar (en caso de que sea materia) intereses devengados y por devengar contra resultados y pagos anticipados respectivamente.</p> <p>d) Determinar intereses por pagar y - cruzar contra el pasivo.</p> <p>- Preparar y enviar confirmaciones. (no duplicar envfo en bancos).</p> <p>- Obtener confirmaciones y conectarlas con los registros en libros.</p> <p>- Solicitar a la Empresa la determinación del corto y largo plazo y reprocesarlo.</p> <p>- Obtener variación del saldo de la previa a la final y explicarla, en caso de ser anormal validarla (aplicable - en caso que la cuenta se haya validado en la previa).</p>							
<p>2.9 PRIMA DE ANTIGUEDAD Y PLAN DE PENSIONES</p> <p><u>SIN FONDO</u></p> <p><u>Prima de antigüedad</u></p> <p>- Efectuar o solicitar a la Empresa, - análisis de la reserva y cruzar o poner marcas, los incrementos con resultados y las aplicaciones con amarre - de la base del ISPT.</p> <p>- Revisar selectivamente las aplicaciones efectuadas contra documentación - de soporte.</p> <p>- Solicitar a la Empresa, cálculo actual (si lo tiene) para el ejercicio - o cálculo en base a valor presente, to mando en consideración un porcentaje - del personal que no va a calificar.</p> <p>- Actualizar movimiento de la reserva y efectuar cruces o poner marca.</p> <p>- Obtener de la Empresa el cálculo actual o cálculo a valor presente solicitado anteriormente, reprocesar cálculo y datos y en base a él juzgar que la reserva sea suficiente.</p>							
<p><u>CON FONDO</u></p>							

Responsable: _____

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

DESCRIPCION DE LA PRUEBA	AUDIT.		ALCAN CE EN %	REFERENCIA A P/T	HORAS		
	PREV.	FINAL			EST.	REAL	VAR.
<u>Prima de antigüedad</u>							
<ul style="list-style-type: none"> - Efectuar o solicitar a la Empresa análisis del movimiento de la cuenta (saldo inicial más aportación del año menos pagos hechos en el ejercicio igual a - saldo final) y verificar lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> a) Saldo inicial con auditoría anterior. b) Aportación con el estudio de "valoración del plan de primas de antigüedad" del año y verificar cargos con resultados. c) Pagos del año con cartas de aviso del banco en que se tenga el fondo y cruzar con amarre de la base del ISPT. d) Saldo final con estado de cuenta - del banco o balance actuarial. - Obtener variación de saldo de la previa a la final y explicarla; de ser anormal validarla (aplicable en caso que la cuenta se haya validado en la previa - ambos casos -). 							
<u>Plan de Pensiones</u>							
<ul style="list-style-type: none"> - Obtener cálculo actuarial en el que se determine la aportación a efectuarse en el ejercicio, verificar que dicha aportación se haya efectuado y cruzarla con resultados. - Obtener balance actuarial de la institución donde se tenga el fideicomiso - estable y verificar que el patrimonio sea igual al saldo inicial más aportación del año y resultado del ejercicio. 							
2.10 <u>CAPITAL CONTABLE</u>							
<ul style="list-style-type: none"> - Actualizar sumaria histórica en base a los acuerdos de las Asambleas de Accionistas y a la utilidad obtenida en el período. - Si es el caso, investigar la procedencia de movimientos no autorizados por las Asambleas de Accionistas y que se reflejen en la sumaria del capital contable. 							
Responsable: _____							

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

DESCRIPCION DE LA PRUEBA	AUDIT.		ALCAN CE EN %	REFERENCIA A P/T	HORAS		
	PREV.	FINAL			EST.	REAL	VAR.
- Por los dividendos decretados: a) Verificar creación del pasivo. b) Examen del pago contra cupones y cuidar cancelación de los mismos. c) En caso de dividendos preferentes, cuidar determinación y registro. - En caso de revaluación, cruzar importe determinado contra trabajo efectuado en activo fijo. - Cuando el capital social esté suscrito por extranjeros (total o parcialmente) verificar inscripción en el Registro Nacional de Inversiones Extranjeras - (empresas, accionistas y acciones suscritas).							
2.11 IMPUESTOS - Impuesto sobre productos del trabajo. - Impuesto al valor agregado. - Cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social. - Impuesto sobre dividendos pagados. - Impuesto predial. - Participación de los trabajadores en las utilidades. - Intereses pagados al extranjero. - Asistencia técnica y regalías pagadas al extranjero. - Comisiones y mediaciones pagadas al extranjero - derivadas de exportaciones. - Otros pagos al extranjero. - Impuesto sobre la Renta al Ingreso Global Gravable de las Empresas. - Impuestos estatales. - Obligaciones de bodegas y sucursales. - Obligaciones de las sociedades mercantiles.	Responsable:						
3 OTROS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA							

TESIS CON
 FALLA DE ORIGEN

DESCRIPCION DE LA PRUEBA	AUDIT.		ALCAN CE EN %	REFERENCIA A P/T	HORAS		
	PREV.	FINAL			EST.	REAL	VAR.
<p>3.1 ANALISIS FINANCIERO</p> <ul style="list-style-type: none"> - Determinar o solicitar variaciones por rubros del Balance y Estado de Resultados y (en su caso), explicar las variaciones más importantes con relación al año pasado y contra presupuesto del año. - Explicar (en base a porcentajes obtenidos del estado de resultados) variaciones con el año pasado, tendencia y contra presupuesto del año (en su caso): <ul style="list-style-type: none"> a) Margen de utilidad bruta (costo/ventas). b) Margen utilidad de operación. c) Margen utilidad neta antes de impuestos. d) Margen utilidad neta. e) Utilidad neta a capital contable. - Obtener o solicitar relación de las cuentas de resultados por subcuentas (comparativa con el año anterior y (en su caso) contra presupuesto del año), obtener variaciones y explicar las más importantes. 							
	Responsable: _____						
<p>3.2 CORTES</p> <ul style="list-style-type: none"> - Efectuar cortes de toda la documentación con implicaciones de tipo contable (cheques, ingresos, remisiones, facturas, notas de cargo y crédito, entradas y salidas de almacén, devoluciones, etc.) y cuidar que se registren en el periodo correspondiente. 							
	Responsable : _____						
<p>3.3 CONSISTENCIA</p> <ul style="list-style-type: none"> - Verificar que la Empresa haya sido consistente en la aplicación de los principios de contabilidad, como sigue: <ul style="list-style-type: none"> a) Método de depreciación de activos fijos. b) Método de amortización de cargos diferidos. c) Método de valuación de inventarios 							
	Responsable: _____						

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

DESCRIPCION DE LA PRUEBA	AUDIT.		ALCAN CE EN %	REFERENCIA A P/T	HORAS		
	PREV.	FINAL			EST.	REAL	VAR.
d) Compensaciones al personal (indemnizaciones y primas de antigüedad).							
e) Sistema de costos y sus elementos.							
f) Otros (indicar)							
3.4 CERTIFICACIONES							
- Obtener carta de gerencia.							
- Obtener carta del Secretario del Consejo de Administración.							
3.5 VALUACION MONEDA EXTRANJERA							
- Cuidar que los activos y pasivos en moneda extranjera se valden al tipo de cambio a la fecha de cierre.							
- Cuidar tratamiento contable de la diferencia en cambios.							
3.6 ACTAS Y CONTRATOS							
- Obtener copia de las actas de Juntas de Consejo, Asamblea de Accionistas y/o Comité Ejecutivo; subrayar lo más importante y cuidar las implicaciones contables fiscales y de información de los acuerdos tomados.							
- Obtener contratos celebrados en el año; hacer resumen o extracto de los mismos. En caso de préstamos señalar vencimientos, garantías, total de interés, moneda contratada, condiciones especiales, etc.							
3.7 CONTINGENCIAS DE EVENTOS SUBCIENTES Y PASIVOS NO REGISTRADOS							
- Enviar y obtener confirmaciones a abogados y determinar si existen contingencias.							
- Obtener cédula de fianzas vigentes al cierre del ejercicio y cuantificar responsabilidades a cargo de la Empresa.							

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

DESCRIPCION DE LA PRUEBA	AUDIT.		ALCAN CE EN %	REFERENCIA A P/T	HORAS		
	PREV.	FINAL			EST.	REAL	VAR.
<p>- Revisar eventos subsecuentes posteriores al cierre del ejercicio, examinando lo siguiente:</p> <p>a) Pólizas de diario.</p> <p>b) Pólizas de egresos.</p> <p>c) Pólizas de ingresos.</p> <p>d) Cancelación de facturas.</p> <p>e) Notas de cargo y crédito.</p> <p>f) Lectura de Actas de Consejo, - Asamblea y/o Comité.</p> <p>g) Estados de cuenta bancarios posteriores al cierre.</p> <p>h) Pláticas con funcionarios.</p> <p>i) Lectura de contratos celebrados.</p> <p>j) Examinar movimientos posteriores en cuentas con afiliados, venta de asociados y/o subsidiarias.</p> <p>- Con base en la revisión de pólizas, - notas de crédito y la información antes señalada, cuidar que se tengan registrados los pasivos respectivos.</p>							
<p>3.8 NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS Y REGLAS DE VALUACION</p>	Responsable:						
<p>- Recabar de la Empresa la información necesaria para preparar las notas o bien, en caso que la Empresa lo prepare, revisar que sea adecuada, aspectos aritméticos y amarre con libros.</p> <p>- Cuidar que la Empresa haya obtenido la información contable siguiendo las reglas de valuación según principios de contabilidad generalmente aceptados.</p>							

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

A continuación proporcionamos algunos comentarios sobre los programas de trabajo en relación a sus objetivos, contenido y ventajas de los mismos. Así como algunos aspectos principales a cubrir en las revisiones de cuentas y áreas.

Programas de trabajo:

El auditor debe valorizar los planes y compararlos con los resultados, - en el programa de trabajo refleja su planeación, seleccionando los procedimientos que van a ser aplicados, la extensión y la oportunidad que - se les darán. En papeles de trabajo registrará su trabajo a medida que - vaya aplicando sus procedimientos, dejando con esto la evidencia del trabajo realizado.

El programa de auditoría debe ser estudiado y diseñado previamente, considerando lo siguiente:

- El objetivo de la auditoría y lo que espera el cliente de ésta.
- El número y personal que se asignará al trabajo.
- Los objetivos particulares de cada departamento.
- Las limitaciones que puede haber durante el desarrollo del trabajo.
- Las características particulares de la empresa.

Los programas de trabajo pueden ser de tres tipos:

Predeterminado

Progresivo

Informal

Predeterminado:

Es aquel en el cual se listan los procedimientos a seguir, previamente al trabajo y aplicable durante el curso del mismo. Este programa puede ser aplicado a todas las empresas por la variedad de procedimientos que se supone podrán llevarse a cabo.

Progresivo:

Consiste en un plan en el que se describen los procedimientos más importantes, y a juicio del auditor se va aplicando durante el desarrollo de la auditoría.

Informal:

Aquel que se va redactando durante el curso de la auditoría en papeles de trabajo, sin haber hecho antes un plan determinado de procedimientos a aplicar, de acuerdo a su criterio.

De estos tres tipos de programas el que a nuestro juicio es más conveniente aplicar en la auditoría, es el progresivo, ya que se observa que por las condiciones tan variables y extensas en que se desarrolla el auditor en su trabajo, puede ir siguiendo un plan que le servirá como guía, y aplicar los procedimientos cuando sea necesario.

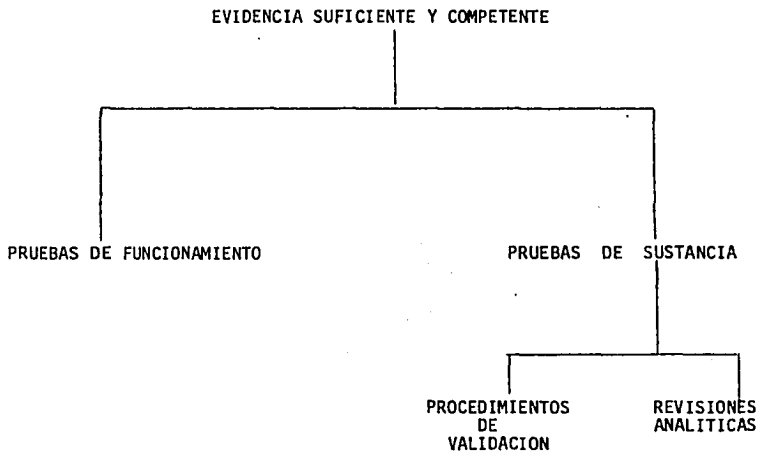
V PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Un auditor debe comprender los sistemas de su cliente y estar familiarizado con la forma en que se efectúan las operaciones antes de comenzar su auditoría. En el pasado era muy común iniciar algunas pruebas de auditoría antes o mientras el control interno se evaluaba. Por política, se efectuaba gran número de chequeos de rutina y se hacía mucho trabajo de detalle. Esas y otras prácticas parecidas, en alguna forma daban a entender que ciertos tipos y volúmenes de pruebas eran necesarios sin que importaran las características o condiciones del cliente.

En una auditoría bien concebida no deberían hacerse pruebas solamente por el hecho de hacerlas. Toda prueba como procedimiento de auditoría tiene uno o más fines específicos y prácticos, determinados por el lugar que ocupa en la lógica de la auditoría. Dicho lugar está determinado por las características del cliente: su negocio, la naturaleza de las transacciones, el tipo de sistema de contabilidad y de equipo para procesamiento de datos, el tipo de controles, la importancia relativa y el riesgo probable de error en los datos que se están probando, etc.

Como el objetivo de los procedimientos o pruebas de auditoría es producir "evidencia suficiente y competente" para apoyar la opinión del auditor, -

Las clases de pruebas de auditoría que se aplican se relacionan con las clases de evidencia que se requiere. Así tenemos:



Pruebas de Funcionamiento: Proporcionan evidencia de que los controles están funcionando debidamente. La revisión del REGISTRO DE OPERACIONES (revisión de transacciones) es parte del procedimiento para comprender el sistema y su finalidad es ayudar en el diseño de pruebas de funcionamiento.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Procedimientos de Validación: Comprueban la sustancia de los saldos de las cuentas.

Revisiones Analíticas : Corroboran las relaciones entre las cuentas.

La lógica de la auditoría busca que si las revisiones de transacciones y pruebas de funcionamiento no revelan ninguna razón para dudar de la confiabilidad del sistema de control interno, el auditor puede, justificadamente, reducir (pero no eliminar) procedimientos de validación y revisiones analíticas; y si por el contrario, demuestran que existe posibilidad de duda, esa duda se puede eliminar o reducir suficientemente con pruebas de validación y revisiones analíticas.

Por otra parte, hay que tomar en cuenta la importancia relativa y el riesgo probable para la revisión de la auditoría. Por lo regular, pero no siempre, éstos van juntos. El auditor debe entender claramente porque puede disminuir el alcance de su revisión de algunas cuentas y ampliarlo en otras, con el fin de poder reaccionar prontamente y con firmeza cuando surge un riesgo significativo de error o falsedad. El principio de importancia relativa y riesgo probable afecta cualquier concepto acerca de procedimientos de auditoría.

Los primeros pasos en el acto de auditoría consisten en lograr comprender lo que es el cliente y dejar anotado en los papeles de trabajo tal entendimiento. Lo más importante para la auditoría son los sistemas de contabilidad y control, y habiendo preparado memoranda o gráficas de flujo con las descripciones resultantes, el auditor debe confirmar su comprensión examinando él mismo los sistemas.

Eso lo hace seguido con tipo significativo de operación desde su iniciación hasta su conclusión para asegurarse de que ha identificado todos los procesos importantes y ha observado y evaluado cada fase de flujo de la operación.

Normalmente no es difícil identificar y definir los sistemas principales para procesar operaciones. Todo negocio, sin importar su giro comercial lleva a cabo ciertas actividades básicas que deben ser controladas y contabilizadas. Estas actividades son: ventas, compras, producción, propiedades, impuestos sobre la renta, inversiones, manejo de efectivo y financiamiento.

El auditor puede seleccionar para su revisión cualquier operación de un tipo dado y puede empezar en cualquier punto dentro del sistema y proseguir su flujo en uno y otro sentido. Se acostumbra empezar en el punto inicial porque es en donde probablemente se encuentre el mayor número de tipos de operaciones y donde la diferencia de los distintos tipos será más clara.

El auditor debe escudriñar cada paso en el procesamiento de la operación seleccionada, empezando por determinar cómo y porqué se originó. Debe comprobar los cálculos, revisiones y aprobaciones que se ejecutaron y tomar nota de cómo están documentados estos pasos. Debe cotejar los pases de un documento a otro y ver cómo se controlan esos pases; - determinar el propósito y seguir la ruta de la distribución de las - - copias de los documentos relativos a la operación y de otros documentos que se preparan con base en ellos.

Al hacer estas pruebas el auditor debe considerar las operaciones básicas de control (validación, verificación y confirmación). También debe constatar con la evidencia de que esas operaciones existen, se han completado y que se ejercen sobre ellas las disciplinas necesarias, y debe - anotar esas operaciones y cada paso para llevarlas a cabo, en una gráfica de flujo u otro tipo de registro.

El auditor deberá estar seguro de que comprende cada paso, cómo se lleva a cabo, su razón de ser y cómo se relaciona con otros pasos.

El propósito de esta revisión no es encontrar lo que está mal en el sistema, sino confirmar la comprensión del sistema y, con base en esa - - comprensión, identificar los controles clave sobre los cuales apoyarse y luego comprobarlos por medio de pruebas de funcionamiento. Una buena prueba de funcionamiento y no la revisión de operaciones, será la que - permita concluir que todas las operaciones de un cierto tipo probable -

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

mente se procesan con uniformidad.

Por consiguiente, la revisión de una sola operación de cada tipo significativo es suficiente para confirmar la comprensión del sistema, siempre y cuando los tipos de operaciones hayan sido debidamente identificados. Esto último significa que en la revisión de operaciones la mayor parte del tiempo y del esfuerzo debería dedicarse a evaluar el sistema e identificar los controles y no tanto al proceso de revisión en sí mismo.

En un trabajo repetitivo se deberán revisar cada año todos los sistemas de operaciones que sean significativos, sin embargo, en compañías estables y muy bien organizadas, el auditor que está satisfecho de que no haya habido cambios radicales puede estar conforme con probar algunos de los tipos de operaciones en forma rotativa y confirmar su comprensión de otros a través de preguntas.

La frecuencia de una revisión de operaciones en este tipo de compañías depende del juicio del auditor respecto a la importancia relativa y al riesgo probable. Mientras más significativo sea un tipo de operaciones y mayor el riesgo de error o de cambios en el sistema, más frecuente e intensiva deberá ser la revisión.

V.2 PRUEBAS DE FUNCIONAMIENTO

"El propósito de las pruebas de funcionamiento es reunir evidencia de -

que los controles en los cuales el auditor tiene intención de apoyarse - están funcionando y de que puede esperar que continúen haciéndolo. Estas pruebas vienen después de la revisión de operaciones pero antes de las - pruebas de validación, porque la evidencia lograda por las pruebas de - funcionamiento da la base para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de las de validación que, además sirven como confirmación adicional de la existencia y funcionamiento de los controles". (7)

Para probar las funciones de control hay dos maneras:

- 1.- Repetir la operación para ver que se hizo en forma correcta
- 2.- Observar cómo se ejecuta la operación

En general, las operaciones de control básico se pueden volver a ejecutar, mientras que las disciplinas se deben observar.

REPETICION DE OPERACIONES		
OPERACIONES BASICAS DE CONTROL	Validación	a. autorización b. comparación c. chequeo de validez
	Verificación	d. secuencia numérica e. totales de control f. archivos de documentos pendientes
	Confirmación	g. listas para recordar h. doble chequeo i. preauditoría

(7) DeFliese/Johnson/Macleod. AUDITORIA MONTGOMERY,
P. 135 - ED. Limusa, 1983

- a. autorización - examinar algunas operaciones para ver que cada una esté de conformidad con la política de la compañía y que haya evidencia de la debida autorización.

- b. comparación - examen de un expediente de operaciones terminadas - para ver que los documentos comprobatorios de cada paso concuerden uno con otro.

- c. chequeo de validez - repitiendo la ejecución de la operación de control.

- d. secuencia numérica - examinando expedientes de documentos terminados para ver que todos los números están completos y que existe evidencia de que la función de comprobar secuencia ha sido ejecutada en forma regular.

- e. totales de control - repitiendo la ejecución de la operación de sumar un expediente y comparar un total con otro, u observando la evidencia de que aquella operación ya se ha ejecutado.

- f. archivo de documentos pendientes - la prueba de un archivo de documentos pendientes - normalmente comprende la observación de los documentos todavía pendientes, como también la repetición de ejecución de las operaciones terminadas.

- g. listas para recordar - comprobando las listas de puntos a recordar para ver que está completa y que abarca todo; y repetición de las actividades controladas por el recordatorio, notando evidencia respecto a lo oportuno de la ejecución original.
- h. doble chequeo - checando una muestra de las partidas que vienen de otros documentos, multiplicaciones, sumas, etc.
- i. preauditorfa - repitiendo la ejecución de la revisión previa de operaciones y observando la evidencia de su ejecución inicial.

El auditor puede repetir dos o más operaciones de control en una sola prueba si un mismo documento contiene la evidencia necesaria de esas operaciones.

OBSERVACION

CONTROLES DISCIPLINARIOS

Segregación de labores
Acceso controlado o restringido
Supervisión
Auditorfa Interna (*)

(*) La efectividad de la auditoría interna, se puede probar por observación o por repetición de operaciones.

El auditor a cargo del trabajo decide cuales funciones probar, cómo probarlas, y cuántas de ellas probar. Se puede basar en su experiencia y buen juicio, en experiencias de otros o ayudarse con cuestionarios de control interno, manuales de procedimientos, etc.

El propósito de una prueba de funcionamiento es recabar evidencia que apoye la conclusión de que existen controles, que están funcionando y que se puede esperar razonablemente que así continúen en un intervalo no probado.

El tamaño o volumen de las muestras para las pruebas de funcionamiento ha sido un tema de mucho debate en la profesión de auditoría, ya que son muchos los factores que afectan el grado de confiabilidad que un auditor puede necesitar acerca de un sistema específico de controles, mismos que debe tomar en cuenta al decidir cuánta evidencia debería conseguir por medio de pruebas de funcionamiento de los procesos de control. Los más significativos de esos factores son:

1. efectividad de los controles disciplinarios,
2. la dificultad de mantener control,
3. la importancia para el auditor de los datos que se están controlando.
4. el tipo o clase de control y
5. la confianza del auditor en el sistema.

El tamaño de la muestra que se requiere para tener una seguridad razonable de la existencia y continuidad del control interno varía con la - - interacción de por lo menos, los cinco factores que se han expuesto, sin embargo, algunos despachos de auditores, con el fin de lograr uniformidad en la práctica, han establecido lineamientos para determinar el tamaño de la muestra y los métodos de seleccionar la misma. A continuación mostramos una tabla con los niveles sugeridos:

Frecuencia en la Aplicación del Control	TAMARO DE LA PRUEBA ANUAL RECOMENDADA	
	Revisión de la Evidencia de Operación del Control.	Reproceso
Mensual	2 - 6	1 - 2
Semanal	4 - 10	2 - 4
Diario	10 - 25	4 - 10
<u>Más frecuente que diaria</u>		
Hasta 1000 veces al año	25 - 50	10 - 15
Más de 1000 veces al año	50 - 100	15 - 20

El tamaño depende básicamente de la frecuencia con que se ejercita el control; en términos generales, a una mayor frecuencia en la ejecución del control, un mayor número de pruebas del mismo.

El número de reprocesos es básicamente menor que el número de pruebas para la revisión de la evidencia.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Tanto la revisión de operaciones como las pruebas de funcionamiento pueden detectar fallas en el sistema de control, las cuales no necesariamente causan que el sistema o los datos fundamentales sean malos o incorrectos, sino simplemente débiles. Esto a su vez debilita la base objetiva para que el auditor tenga la máxima confianza en los datos fundamentales.

El auditor dispone de varias alternativas entre las cuales planear procedimientos de auditoría adicionales, deberá ser casi el último recurso.

Se debe discutir el problema con el cliente y ver la posibilidad de corrección de la falla haciendo los cambios necesarios en el sistema y si no es posible, el cliente se debe de encargar de llevar a cabo procedimientos adicionales que dieran seguridad de la integridad de los datos.

Otra alternativa posible sería cambiar la oportunidad en que se llevara a cabo la prueba o bien la naturaleza de ciertas pruebas de validación.

En el caso de que las alternativas anteriores no sean posibles, el auditor puede compensar la deficiencia en el control con el esfuerzo adicional que requieran las circunstancias. La medida que se tome deberá estar relacionada explícitamente a la debilidad y sus posibles consecuencias en los estados financieros. Si alguno de los controles discipli-

narios que se consideran necesarios es débil, la base para creer en la continuidad de control se debilita o deja de existir. El cambio de las pruebas de validez de una fecha intermedia al fin de año puede ser la respuesta. Por ejemplo: Hacer la toma de inventarios físicos a la fecha de cierre de la compañía por falta de acceso restringido al almacén nos da la seguridad de la existencia real en inventarios a esa fecha.

Dependiendo de la naturaleza de la deficiencia, un auditor también puede aumentar el número de pruebas de validación. Por ejemplo: - - aumentar el número de confirmación de clientes, mayor número de recuentos en el inventario físico, etc.

En el caso extremo de que el auditor y el cliente acepten el problema como sin solución, el auditor tiene que decidir si puede expresar una opinión con salvedad o si debe negarla o emitir una opinión adversa o negativa.

Identificar y corregir un problema de control es mucho mejor para el accionista, sus inversionistas y el auditor, que el que éste compense o supla las fallas ampliando sus procedimientos de auditoría, pero - ambos son mejor que notificar al público que existe un problema sin resolver.

V.3 PROCEDIMIENTOS DE VALIDACION

El objetivo principal de los procedimientos de validación es comprobar el saldo de una cuenta. La ausencia de errores o excepciones en las pruebas de validación es una buena evidencia de que los controles fundamentales son confiables; y si por el contrario, hay una incidencia significativa de errores, es una indicación de que la comprensión del auditor respecto al sistema fundamental no es completa o que los controles no han estado funcionando para prevenir o detectar errores.

Existen varios tipos de procedimientos de validación que a continuación se describen en términos generales:

- 1) Confirmación - Consiste en solicitar a una tercera persona que confirme un hecho. En la auditoría se aplica con más frecuencia a la confirmación de saldos de cuenta y algunas veces a transacciones o hechos que no tiene que ver con la contabilidad.
- 2) Inspección física - Es esencialmente un procedimiento de comprobación que debe efectuarse por la gerencia como función de control, con la participación o en la presencia del auditor externo, como es el caso de la toma de inventarios físicos.
- 3) Repetición de Operaciones - Los saldos de muchas cuentas se basan en cálculos y la única manera de comprobarlos es repitiendo esos cálculos.

los que algunas veces son bastante sencillos y directos y otras son tan extensos que requieren el uso de una computadora. Otros pueden ser tan complejos que requieren conocimientos técnicos altamente especializados.

Los procedimientos de validación del auditor consisten en volver a ejecutar el cálculo y si este está sujeto a cierto criterio, revisar su lógica. La repetición de cálculos puede ser completa o detallada, o puede hacerse un cálculo global de todos los agregados, o bien, cálculo aproximado para juzgar la razonabilidad de los resultados.

- 4) Comprobación Documental - Consiste en estudiar en detalle la evidencia que apoya a una operación y juzgar si está en orden, si parece ser de buena fe, si cumple con los propósitos del negocio y si está debidamente contabilizada. Desde que la evaluación de sistemas ha reemplazado a la verificación extensa de operaciones, la comprobación documental se ha convertido en una fase mucho menor del esfuerzo del auditor.

Las técnicas comunes que se emplean al implantar los procedimientos de validación son:

- 1) Conciliación - Consiste en lograr que dos cifras estén de acuerdo al identificar las diferencias. Es posible que dos totales acumulados-

en forma independiente pero que se relacionan con las mismas operaciones difieran entre sí debido a partidas "en tránsito", a partidas tratadas en forma diferente, o a errores. La conciliación consiste en - identificar las diferencias específicas y clasificarlas como partidas puras de conciliación, que con el tiempo se eliminaran, o como partidas que deberfan ser registradas para cambiar uno u otro de los totales que se concilian. La conciliación puede ser detallada, como son - casi todas las conciliaciones de cuentas bancarias, o parcial como es común en los conteos físicos de inventarios.

Las conciliaciones deben ser preparadas por el cliente y revisadas o aprobadas por los auditores.

El proceso de validación en las conciliaciones no está completo hasta que todas las partidas de conciliación hayan sido perseguidas hasta - ver que sea correcto el tratamiento que se les dé, que se completen - las transacciones en tránsito y que se registren los ajustes.

- 2) Análisis de Cuenta - Para un auditor analizar una cuenta quiere decir desmenuzar los detalles y luego resumirlos en tal forma que tengan - sentido, en vista del propósito que se busca. La comprensión de una cuenta se facilita mucho con un análisis que tenga sentido. Por lo contrario, los análisis que se preparan con resúmenes de conceptos - que no son relevantes resultan completamente inútiles, por lo que - conviene definir claramente la finalidad que persigue un análisis y

la forma que se le debe dar.

Existen dos clases principales de análisis de cuentas:

- a) Análisis de movimientos, en el cual se resumen los tipos de conceptos u operaciones que se cargan o se abonan a la cuenta,
- b) Análisis de un saldo, cuyo fin es identificar las partidas o categorías de partidas mayores que lo componen.

El análisis de cuentas se puede emplear como procedimiento de control, pero es principalmente una herramienta del auditor y la usa como base para sus pruebas de validez y otras revisiones.

Las pruebas de validez deberán ser suficientes para proporcionar una seguridad razonable de que los saldos de las cuentas presentan razonablemente lo que deben de presentar. En la práctica, todas las cuentas en los estados financieros deben ser sujetas a algún tipo de procedimientos de validación. Las que sean de poca importancia pueden revisarse superficialmente, pero esa revisión da sustancia al saldo dentro de un adecuado rango de importancia relativa. Existen varias razones para que el auditor -tolere menos de un 100% de validación.

La naturaleza de la cuenta es una razón para desviarse del 100% de validación, ya que algunas cuentas pueden validarse sustancialmente al examinar unas cuentas de las partidas que la integran, debido a que un reducido número de partidas importantes representan una gran porción del total,

y el auditor puede comprobar todas o la mayoría de esas partidas importantes y algunas de las menores. Si no existen errores importantes en las partidas que se probaron, el auditor puede aceptar que las que quedaron sin probar no son importantes o que no implican un gran riesgo.

Si el número de las partidas que constituyen el saldo de una cuenta es grande y no hay partidas significativas en relación al total, el auditor puede llegar a conclusiones ciertas acerca del total, convalidando una muestra bastante pequeña de dichas partidas.

Otra razón para aceptar menos del 100% de validación es la confianza en los sistemas de control interno. Las pruebas de validez pueden reducirse al mínimo si el auditor cree en la confiabilidad e integridad de las cuentas. Por el contrario, si esta confiabilidad no existe, las pruebas de validez se pueden extender hasta un 100% de verificación del saldo de una cuenta.

En resumen, la extensión con que se apliquen los procedimientos y las técnicas de validación depende de la importancia relativa, de la naturaleza de la cuenta y de la evaluación por parte del auditor de los controles aplicables. Su habilidad se pone en prueba aún más al determinar su extensión o alcance y al evaluar con perspicacia los errores y las excepciones que se descubren.

V.4 REVISIONES ANALITICAS

" Su propósito es corroborar las interrelaciones lógicas entre las cuentas e identificar y explicar todos los cambios o anomalías importantes".

(8) Al hablar de la revisión, nos referimos a las siguientes actividades:

Lectura - Deben leerse y analizarse todos los documentos importantes, desde aquellos obvia y directamente de carácter financiero hasta los que indirectamente se relacionan con la información financiera.

Examen - Revisar el movimiento de una cuenta entre la fecha intermedia y el fin de año, viendo los asientos de concentración e investigar las partidas mayores o menores de lo normal para esa cuenta, las que se originen de sucesos extraordinarios y todas las que en una u otra forma llamen la atención del auditor por parecer fuera de lo común.

Compara - Es comparar saldos que corresponden a uno o más períodos contables, o contra el presupuesto. Si una cuenta ha sido validada antes de fin de año, el saldo final se compara con el saldo validado y se investigan las desviaciones extraordinarias.

Un auditor puede encontrar formas de validar la razonabilidad de los sal

(8) Idem (7) P. 155

dos de las cuentas, examinando las relaciones lógicas entre las mismas. Puede relacionar datos que se generan en fuentes distintas pero que se relacionan, y pueden conciliar los movimientos de las cuentas con sus saldos iniciales y finales.

En algunos casos una revisión analítica más extensa puede reemplazar algunos procedimientos de validación. El alcance de las revisiones analíticas, como el de las pruebas de validación, depende de la importancia de la cuenta, del tipo de información disponible y de la evaluación que de los controles haga el auditor.

VI RESULTADO DE LA AUDITORIA

El trabajo de la auditoría independientemente de estados financieros, - tiene como una finalidad última, la expresión de la opinión del auditor - con respecto a la corrección contable de los estados financieros; esa - corrección contable significa desde luego, que los estados financieros - sean el reflejo o presenten razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones del negocio.

Esta opinión puede ser expresada en la forma y en el estilo que el mismo auditor prefiera, sin embargo, la profesión ha adoptado una forma aprobada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en que resume las - ideas fundamentales y mínimas que el auditor habrá de expresar. Esta - expresión es lo que se conoce con el nombre de "Dictamen".

En todos los casos en que un contador público independiente haya hecho - una revisión de estados o información financiera, tiene la obligación de expresar una opinión en los términos del examen que practicó.

VI.1. INFORME DEL AUDITOR

El informe o dictamen del auditor es la expresión de su opinión profesional o su abstención para opinar sobre los estados financieros. Mientras que los estados financieros por sí mismos son las representaciones de la administración, el dictamen o informe del auditor, que a menudo -

se le llama opinión del auditor y algunas veces certificado, es solamente responsabilidad del auditor.

Los auditores deben redactar sus dictámenes con el mayor cuidado y consideración. El dictamen es el único aspecto del trabajo del contador que ve el público. Se puede juzgar la competencia profesional del contador público por su dictamen, y las responsabilidades legales pueden determinarse basándose en este documento.

Al expresar una opinión, se dice que el auditor está llevando a cabo información de atestiguamiento; está atestiguando, está confirmando que - los estados financieros se formularon con razonable corrección. A este atestiguamiento da validez el hecho de que el contador público es un - experto en contabilidad y auditoría, así como también en conducir un - examen de acuerdo con las normas para ello establecidas.

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

- a) Aclaración de la relación con estados o información financiera
- En todos los casos en que el nombre de un contador público -
quede asociado con estados o información financiera; deberá -

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza que su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

b) Expresión de opinión - El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

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

Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros

Dependiendo de determinadas circunstancias, el dictamen puede ser:

- | | |
|-----------------------|-------------------------------------|
| CLASES DE
DICTAMEN | 1.- Opinión limpia o sin salvedades |
| | 2.- Opinión con salvedad |
| | 3.- Opinión negativa |
| | 4.- Abstención de opinión |

1.- Opinión sin salvedades - La opinión que expresa el auditor cuando no tiene reservas sobre los estados financieros es una opinión "limpia" o "sin salvedades". Existen dos maneras de expresar un dictamen, como sigue:

a)"En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la compañía X, S.A. al y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha." (9)

b)"He examinado el balance general de la compañía X, S.A. al y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S.A. al y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior." (10)

(9) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA p. 201, 1982

(10) Idem (9) p. 201

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

El dictamen anterior, también puede expresarse en un solo párrafo como sigue:

"En mi opinión, el balance general adjunto y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos presentan en forma razonable la situación financiera de la compañía X, S.A. al y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de -- contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre ba ses consistentes con las del año anterior. Mi examen sobre los - estados financieros se practicó de acuerdo con las normas de audi torfa generalmente aceptadas habiendo incluido, en consecuencia, las pruebas selectivas de la contabilidad y los otros procedimien tos de auditoría que, dentro de las circunstancias, consideré ne cesarios." (11)

El modelo que aparece en el inciso a) es conocido como dictamen nuevo, el cual, elimina ciertas afirmaciones que se incluyen en los que figuran en el inciso b), y que han sido denominados dictámenes tradicionales. La comisión recomienda la utilización del dictamen nuevo por las ventajas - que representa y a fin de que llegue a ser de uso general; sin embargo, - de no utilizarse esta nueva forma, deberá usarse el texto del dictamen - tradicional.

Un dictamen en los términos antes expresados, implica necesariamente que el auditor no tuvo limitación alguna en su trabajo, que no encontró conceptos o partidas significativas que estuvieran en desacuerdo con principios de contabilidad y que no hubo inconsistencia alguna de importancia en las bases de aplicación de dichos principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares. Sólo en estos casos es cuando el auditor puede expresar su opinión sin salvedades y sin limitaciones de ninguna especie.

2.- Opinión con salvedad - En ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión limpia, ya sea por existir alguna o algunas partidas que no estén de acuerdo con principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares de valuación y de presentación o por haber observado alguna inconsistencia en las bases de aplicación de dichos principios y reglas particulares, o bien, por haber existido limitaciones en el alcance del examen o que existan incertidumbres sobre la solución de algún problema importante. De aquí cualquier excepción de importancia a alguna de las mencionadas situaciones, el auditor deberá emitir un dictamen con salvedades o con excepciones a su opinión.

De acuerdo al párrafo anterior, las salvedades o excepciones pueden tener los siguientes orígenes:

a) Por desviaciones en la aplicación de los principios de contabili

- dad los que incluyen las reglas particulares de su aplicación.
- b) Por desviación en la aplicación consistente de los principios.
 - c) Por limitaciones en el alcance del examen practicado.
 - d) Por incertidumbres.

En todos los casos de salvedad, se tendrá presente la importancia relativa y riesgo probable respecto de los estados financieros considerados en conjunto, por lo que el grado de importancia que se asigna a las salvedades es materia del juicio personal y del criterio profesional por parte del auditor en vista de las circunstancias. Las - salvedades no deben ser de tal importancia que hagan negatoria la - opinión del auditor sobre los estados financieros tomados en conjunto y que, por lo tanto, lo adecuado sería emitir una opinión negativa o adversa. Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades, debe revelar todas las razones de importancia en un párrafo (o va- - rios) separado e indicar inmediatamente después de la expresión, en mi opinión el lenguaje apropiado para describir la esencia de las - salvedades, haciendo una referencia a dicho párrafo aclaratorio.

Este párrafo debe revelar los efectos principales del asunto que es materia de la salvedad en la situación financiera y en los resulta- dos de operación, indicando si se han considerado los efectos del - impuesto sobre la renta y de la participación de los trabajadores - en la utilidad. Si los efectos no se pueden determinar razonablente así deberá indicarse en el dictamen.

Si se hacen revelaciones en una nota a los estados financieros, - de los asuntos que dan origen a las salvedades, ese párrafo puede abreviarse haciendo referencia a dicha nota.

- 3.- Opinión negativa - Se expresará una opinión negativa cuando las salvedades por desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad sean de tal magnitud que hagan que los estados financieros en conjunto no muestren la situación financiera y/o los resultados de las operaciones.

El auditor debe expresar una opinión negativa, cuando, como consecuencia de su examen, encuentra que los estados financieros que pretenden presentar la situación financiera y los resultados de operación no están de acuerdo con principios de contabilidad incluyendo las reglas particulares de valuación y presentación y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

Se debe incluir las explicaciones de todas las razones que originaron el emitir una opinión negativa, y su efecto neto cuantificado, porque de no incluir todas esas razones se ocultaría información a la que el lector tiene derecho de conocer.

- 4.- Abstención de opinión - El auditor deberá expresar que se abstiene de opinar en el caso de que hayan habido limitaciones al examen practica do, impuestas ya sea por el propio cliente o por las circunstancias, de tal manera importantes que el contador público no pueda formarse una opinión sobre los estados financieros en conjunto, indicando todas las causas que originan dicha abstención.

El auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuando el alcance del examen, por cualquier circunstancia, ha sido limitado en forma importante e indicar claramente todas las razones o motivos que dieron lugar a la abstención. También, deberá abstenerse de opinar en los casos en que la situación financiera de la entidad sujeta a examen pueda verse afectada en forma trascendental por incertidumbre en la forma en que ciertos asuntos han de resolverse y que influirán decisivamente en la vida misma del negocio. En estos casos, debido a que estas incertidumbres, de hecho, representan limitaciones serias al alcance del trabajo del auditor para reunir la evidencia suficiente y competente para respaldar su opinión, deberá expresar que el efecto desconocido de estos asuntos le impide opinar sobre los estados financieros, y que, en consecuencia, tiene que abstenerse de opinar.

Al abstenerse de expresar una opinión, el auditor también deberá informar al lector de todas las infracciones que pudiera haber descu -

bierto en relación con principios de contabilidad y las reglas particulares de valuación y presentación y a su consistencia, con el propósito de no ocultar información que tiene derecho a conocer el lector.

VI.2 MEMORANDUM DE SUGERENCIAS

El auditor, aprovechando su trabajo, puede aportar con mucha frecuencia comentarios y sugerencias relacionados con las cuentas mismas y sus saldos, con la operación administrativa del negocio, con el control interno, con las rutinas y sistemas de contabilidad.

Estas observaciones y sugerencias no forman normalmente parte del informe de auditoría. Dada su índole y los temas que toca, son más bien para provecho exclusivo y directo de la gerencia o dirección de las empresas y por eso es que se presentan en forma de un memo separado y generalmente posterior al informe o dictamen.

Estos comentarios y sugerencias se presentan desde luego de manera más informal; sin embargo, con un pequeño esfuerzo adicional, y frecuentemente con agradecimiento de su cliente, el auditor puede hacer este tipo de trabajo, que no es otra cosa sino un sub-producto lógico de la auditoría.

Es importante hacer notar que el auditor no pretende con ello ni criticar destructivamente la organización o la administración de la empresa, ni tampoco dar la solución integral o definitiva de los errores o debilidades de esa administración o del control interno. Es cierto que el auditor ofrece sugerencias, y el fin primordial de ellas y de sus comentarios es llamar la atención de los administradores sobre algún aspecto o problema que seguramente lo merece. Si la sugerencia que se ofrece no es la más apropiada, pero como resultado de ser comentario se estudia el problema y se encuentra la mejor solución, el servicio fue ya valioso, pues de otro modo, tal vez no se hubiera resuelto el problema en su oportunidad.

Para que este tipo de cartas sea efectivo, deben ser constructivas y bien estructuradas, para que su contenido cause impacto adecuado al cliente.

Los asuntos que pueden incluirse están limitados por la imaginación del auditor, por su preparación profesional, por el alcance de su revisión y por su juicio personal. Generalmente los aspectos objeto de comentarios pueden jerarquizarse como sigue:

- a. Duplicidad de esfuerzos
- b. Registros e informes innecesarios
- c. Información que se necesitaría o sería útil y que no se prepara
- d. Fallas en la salvaguarda de los activos

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- e. Procedimientos de contabilidad inadecuados
- f. Inefectividad del sistema de control interno
- g. Otros aspectos de mejoramiento

Al terminar su examen el auditor generalmente tiene muchas sugerencias - que hacer a su cliente, pero debe pulir cuidadosamente sus conclusiones- y ejercer un buen juicio acerca de las recomendaciones que finalmente de be hacer.

A continuación se dan unas cuantas reglas para seleccionar el material - que debe incluirse en las cartas o memorandas de sugerencias:

- a. Los comentarios, hasta donde sea posible, deben estar respaldados por hechos observados.
- b. Deben evitarse las críticas sobre asuntos de poca importancia.
- c. Los comentarios deben referirse a situaciones o circunstancias repetidas, de importancia y no ha hechos aislados.
- d. Las recomendaciones deben ser prácticas para conseguir el mejo ramiento de la eficiencia y del control.
- e. Debe darse consideración al tamaño de la empresa, al número de su personal, a la importancia de sus operaciones y al costo de los controles que se propongan, en relación a las ventajas que se espera de ellos.

VII INVESTIGACION DE CAMPO

VII.1 OBJETIVO Y ALCANCE

La tarea principal del auditor es el cuestionamiento hacia terceros, ya que su trabajo no puede ser bien desarrollado sin utilizar esta técnica - y consecuentemente sin la positiva cooperación de los cuestionados.

Hemos expuesto teóricamente la manera como se hace una auditoría tocando temas técnicos como de Relaciones Humanas y es en esta investigación de campo donde utilizamos los conocimientos adquiridos. En esta ocasión - - nuestro trabajo no consiste en evaluar el control interno de una empresa, ni los Estados Financieros, sino evaluar la confiabilidad-dentro de un pequeño universo- que existe por parte del auditor externo hacia el interno, es también de nuestro interés conocer en que porcentaje se puede desarrollar el trabajo del auditor externo con el del interno, saber cuantas - empresas cuentan con un departamento de Auditoría Interna, que tan funcional es, si la Gerencia obtiene los resultados que espera de dicho departamento, si lo apoyan de la Dirección para el desarrollo de su trabajo, el nivel de dicho departamento dentro de la organización y otros aspectos que hablan por sí mismos en el desarrollo de nuestro cuestionario.

Todo lo anterior abarca la parte "Activa" en el campo de estudio, la par

te "Pasiva" la conforman el tipo de empresas que no cuenten con un departamento de Auditoría Interna, ya que al no haber este departamento, no hay apoyo al auditor externo por otro auditor, cuya parte es el objetivo principal de nuestra investigación, es decir conocer en que porcentaje o de que manera recibe apoyo por parte de la Empresa en el desarrollo de la Auditoría Financiera.

Alcance: Hemos creado un "Universo" representativo integrado por 30 - - Empresas ubicadas en el Area Metropolitana, de tamaño mediano y grande, y de diferentes giros como son el Comercial, Industrial y de Servicio.

La investigación y el cuestionamiento se dirige principalmente a los - - responsables del departamento de Auditoría Interna o al Director de la - Empresa si no hubiere Auditoría Interna.

El soporte de la investigación es un cuestionario que debe ser contestado por escrito, además de una entrevista oral que realizamos en la mayoría de las Empresas en que así nos lo permitan las circunstancias, con el objeto de aclarar las dudas o partes confusas que hubieren surgido al responder el cuestionario tanto por parte del entrevistado como de nuestra parte, además de poder hacer más real y confiable la información - - obtenida.

VII.2. DISEÑO Y MANEJO DEL CUESTIONARIO

Diseño:

Los datos que solicitamos en los cuestionarios constituyen la información que necesitamos, por lo que deben ser claros y precisos. Para cumplir con este requisito, usamos la técnica de entrevista dirigida apoyada en el cuestionario que es el soporte de nuestra investigación y que nos permitirá obtener estadísticas basadas en las escalas que establezcamos para interpretar y calificar las diferentes respuestas.

La forma del cuestionario será con preguntas dicotómicas y de opción múltiple para no desviar la información que requerimos y así llegar a la conclusión correcta de nuestra investigación.

Sin embargo, existe la limitación del tiempo de que disponen los entrevistados, lo cual se convertiría en una variable independiente que nosotros no podemos manejar y que representaría un obstáculo si pretendiéramos que nos fuera contestado un cuestionario demasiado complicado o muy extenso.

Hemos dividido el cuestionario en tres partes principales:

- 1) Datos generales de la Empresa
- 2) Datos de quien contesta el cuestionario
- 3) Datos para la investigación

- 1) Datos generales de la Empresa: No pretendemos obtener ninguna información confidencial como son secretos administrativos, industriales, ni de tipo financiero, únicamente servirá para clasificar a la Empresa dentro de nuestro "Universo" de acuerdo a su tamaño, giro e importancia económica.

- 2) Datos de quien contesta el cuestionario: Esta sección nos permitirá conocer la confiabilidad de la información, así como a determinar en manos de quien están los departamentos de Auditoría Interna en cuanto a la experiencia profesional del gerente, su edad, estudios realizados, etc.

- 3) Datos para la investigación: En esta sección, que se puede decir es la más importante para obtener las estadísticas buscadas, obtendremos la siguiente información:
 - a) Situación interna de la empresa,
 - b) Servicios prestados por Despachos de Contadores Públicos a las Empresas,
 - c) Aplicación de la Auditoría Interna en las Empresas,
 - d) Cómo se integra el Depto. de Auditoría Interna y a que nivel se encuentra dentro de la organización,
 - e) Utilidad de la Auditoría Interna en las Empresas de acuerdo con sus funciones y objetivos, y
 - f) El apoyo que Auditoría Externa recibe de la Auditoría Interna y su confiabilidad.

Manejo:

El manejo del cuestionario es el siguiente:

- 1) El entrevistador debe leer detenidamente las respuestas con el objeto de manejarlas adecuadamente para complementarlas con la entrevista verbal.
- 2) El entrevistador debe verificar que todo el cuestionario haya sido contestado excepto donde el mismo cuestionario por el tipo de respuestas que se hayan dado así lo indique, o cuando por el carácter confidencial de la Información, el entrevistado así lo prefiera.
- 3) El entrevistador debe conocer perfectamente el diseño y orden del cuestionario, así como el enfoque de cada pregunta con el objeto de aclarar cualquier duda que se presentase.
- 4) El entrevistador tratará de tener con el entrevistado la máxima comunicación oral que las circunstancias así lo permitan para dejar clara y bien definida la situación de la Empresa, o su posición con respecto al apoyo que proporcionan al auditor externo.
- 5) Dar veracidad a la información. Si el entrevistador conoce al auditor externo de alguna de las Empresas objeto de la investigación tratará de comprobar la veracidad de la información obtenida por parte de la Empresa, haciendo algunas preguntas importantes al auditor externo relacionadas con el cuestionario.

VII.3 CUESTIONARIO DE INVESTIGACION DE CAMPO

APOYO DE LA AUDITORIA EXTERNA EN LA INTERNA

I. DATOS GENERALES DE LA EMPRESA

1. Nombre de la Empresa o Razón Social
2. Tipo de Establecimiento: Sucursal o Dependiente _____
Matriz o Sede _____
Unico o Independiente _____
3. Dirección
4. Teléfono
5. Sectorización del Establecimiento:
6. Fecha de iniciación de Actividades:
7. Tipo de propiedad: Privada ___ Pública ___ Participación
Estatal _____
8. Personal Ocupado:

<u>Obreros</u>	<u>Empleados</u>	<u>No asalariados</u>
----------------	------------------	-----------------------
9. Activo Total (Miles de Ps.)
10. Capital Social suscrito:
Monto Total de Inversión Extranjera en el Capital Social:

II. DATOS DE QUIEN CONTESTA EL CUESTIONARIO

- Nombre
- Puesto que ocupa y antigüedad en el mismo
- Profesión
- Últimos estudios cursados
- Antigüedad en la Compañía
- Experiencia Profesional (expresada en años)

III. DATOS PARA LA INVESTIGACION

1. Ha tenido problemas financieros en los últimos cinco años?

SI () NO ()

Si contestó afirmativamente, indique la (s) causa (s) principales:

- Falta de liquidez
- Endeudamiento por pasivos en monedas extranjeras
- Huelgas
- Escasez de materias primas
- Obtención de créditos: Nacionales ____ Extranjeros ____
- Falta de seguros al ocurrir un siniestro
- Por una mala administración
- Control interno insuficiente para guarda de los activos
- Otros

2. Tiene o ha tenido la Empresa relación con Despachos de Contadores Públicos ?

SI () NO ()

3. Indique qué servicios ha recibido:

Asesoría Fiscal _____

Asesoría Administrativa _____

Asesoría Contable _____

Auditoría anual de Estados Financieros _____

Asesoría en Sistemas de Cómputo _____

Otros:

4. Si contestó afirmativamente indique el nombre del Despacho

y de haber sido así, favor de continuar con este cuestionario.

5. Los sistemas y procedimientos de registro e información son:

Manuales _____

Mecánicos _____

Electromecánicos _____

Electrónicos _____

6. Existe Departamento de Auditoría Interna en la Empresa?

SI () NO ()

Si contestó negativamente indique las causas:

- No la conoce _____

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- No lo cree necesario _____
 - Es muy costosa _____
 - No interesa a los accionistas _____
 - No interesa a la administración _____
 - Había pero se quitó, indique las causas:
 - por no cumplir sus objetivos _____
 - reducción de costos _____
 - otros _____
-

7. El Auditor Interno reporta directamente a:

8. Dentro de la carta de organización el Depto. de Auditoría se encuentra a nivel: _____

9. El Departamento se integra como sigue:

<u>No. de Personas</u>	<u>Puesto</u>
------------------------	---------------

10. Describa brevemente las principales funciones que desempeña el puesto:

- a) Revisa que las políticas y procedimientos de la Cfa. se lleven a cabo para proteger y aumentar los intereses de la organización.
- b) Determina si el control interno es adecuado.
- c) Verifica que los controles administrativos y contables son adecuados y llevados al día

- d) Verifica la existencia de los activos y que se obtenga una apropiada guarda, vigilancia y aprovechamiento de los mismos.
- e) Verifica la exactitud de la contabilidad y que los informes de los estados financieros sean de absoluta confianza.
- f) Informa oportunamente a la gerencia de las deficiencias localizadas y de su acción correctiva.

11. Cuáles son los objetivos del departamento?

12. Tienen programas preestablecidos para llevar a cabo la revisión de Auditoría Interna? SI () NO ()

Si contestó afirmativamente indique los principales:

13. Existen manuales de organización de la empresa?

SI () NO ()

14. Se vigila su cumplimiento a través de la auditoría?

SI () NO ()

15. Existe un sistema de autorización y procedimientos de registro que

garantize un control razonable

de activos? _____

de pasivos? _____

de los ingresos? _____

de los egresos? _____

16. Considera que el trabajo del auditor externo es suficiente para revisar el control interno establecido y su cumplimiento?

SI () NO ()

17. En el desarrollo de la Auditoría de Estados Financieros, el auditor externo se apoya en el trabajo realizado por el Auditor Interno?

SI () NO () PARCIALMENTE ()

18. Generalmente la compañía elabora cédulas y papeles de trabajo para los auditores externos; indique qué departamento los elabora:

AUDITORIA INTERNA

OTROS

Caja y Bancos

Arqueos de efectivos y valores

Corte de documentos

Conciliaciones Bancarias (resumen)

Cuentas por cobrar

Rotación de montos por cobrar

Circularización de clientes

AUDITORIA INTERNA OTROS

Análisis de cuentas de cobro dudoso
Conexión de la circularización a
la fecha de cierre
Integración de saldos
Inventarios
Determinación de gastos de compra
Valuación de inventarios
Estado de Prod. y ventas
Corte de documentos
Rotación de inventarios
Estimación inventarios obsoletos
Activo Fijo
Inspección física de activos
Cálculo de la depreciación
Contable y Fiscal
Movimiento del Activo (altas, bajas,
traspasos)
Inversiones Permanentes
Arqueo de acciones
Pagos anticipados
Cédula de Seguros y estudio de cobertur
ra
Cédula de fianzas
Cuentas por pagar
Circularización de cuentas por pagar

AUDITORIA INTERNA OTROS

Depuración de cuentas

Conciliación con filiales

Integración de saldos al cierre del
ejercicio.

Impuestos

Deducción Adicional Art. 51

Cálculo del IGGE

Cálculo de Imptos. y PTU diferido

Conciliación entre el resultado
contable y el fiscal

Pasivos de Contingencia

Rva. Pasivos

Rva. Antigüedades

Resultados

Prueba de Ventas

Análisis de subcuentas de gastos

Nóminas

Reexpresión y consolidación de Estados

Financieros

19. Cuál es el objetivo principal en que Auditoría Interna y Otros departamentos de la Empresa cooperen con el auditor externo en la elaboración de papeles de trabajo para el desarrollo de la auditoría?
-
-

Agradecemos la colaboración prestada que hará posible concluir nuestro se
minario de investigación.

VII.4 RESULTADO DE LA INVESTIGACION DE CAMPO

Como mencionamos anteriormente nos enfrentamos a variables independientes que nos desvirtuarán la información como son:

- Falta de interés por parte del entrevistado, dejándolo incompleto.
- Temor de deteriorar la imagen de la Empresa al contestar que no contaban con un departamento de Auditoría Interna, o que no estuviera bien integrado.
- El "Status" o nivel de Departamento de Auditoría Interna que reflejen, fue también motivo para que el Gerente o el encargado, nos contestara que el Auditor Externo recibía gran apoyo tanto en cantidad, como en calidad para el desarrollo de su trabajo. Sin embargo, esta variable que es la más importante para la conclusión de este trabajo, la manejamos, en su caso, como mencionamos en el inciso No.5 del instructivo para el manejo del cuestionario; hubo confrontación de la información obtenida en Auditoría Interna con los Auditores Externos, y en su caso, se modificaron de acuerdo a la información obtenida cuando pudimos verificar que el cuestionario había sido, en su mayoría contestado correctamente.

Sin embargo, pese a las dificultades que nos encontramos, -

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

concluimos con 30 Empresas.

A continuación se relaciona por su giro el nombre de algunas Empresas -
Industriales, Comerciales y de Servicio que pertenecen a aquellos entes -
que por sus políticas u otras causas no tuvieron impedimento alguno en -
proporcionárnoslo.

INDUSTRIALES

Bristol Myers de México, S.A. de C.V.

Casas Prefabricadas, S.A.

Carnation de México, S.A. de C.V.

Cementos Anáhuac del Golfo, S.A.

Chicles Adams, S.A. de C.V.

Ciba Geigy Mexicana

Confecciones Magníficas, S.A. de C.V.

Dart, S.A.

Industrial Minera de México, S.A. de C.V.

Industrias Martín, S.A.

Industrias Latinoamericana, S.A.

Kimberly Clark de México, S.A. de C.V.

Knitting Textil, S.A. de C.V.

Nabisco Famosa, S.A. de C.V.

Productos San Cristóbal, S.A. de C.V.

Sabritas, S.A. de C.V.

Warner Lambert, Co.

COMERCIALES

Almacenes Aurrerá, S.A. de C.V.

Carboline

Computadoras Comerciales, S.A.

Maderera A. Márquez, S.A.

Problec, S.A.

DE SERVICIO

Administración y Asistencia Automotriz, S.A. de C.V.

Industrias Nacobre, S.A. de C.V.

Grupo Condumex, S.A. de C.V.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Clasificación de las Empresas de acuerdo al monto de sus activos totales:

	<u>CANTIDAD</u>
Empresas industriales con activos totales menores de 500 millones de pesos	6
Empresas industriales con activos totales mayores de 500 millones de pesos	12
	<hr style="width: 50px; margin: 0 auto;"/>
	18

Empresas comerciales con activos totales menores de 500 millones de pesos	5
Empresas comerciales con activos totales mayores de 500 millones de pesos	2
	<hr style="width: 50px; margin: 0 auto;"/>
	7

Empresas de servicios con activos totales menores de 500 millones de pesos	3
Empresas de servicio con activos totales mayores de 500 millones de pesos	2
	<hr style="width: 50px; margin: 0 auto;"/>
Total Parcial	5
	<hr style="width: 50px; margin: 0 auto;"/>
TOTAL GLOBAL	30

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

VII.5 TABULACION Y ESTADISTICA

Aquí presentamos numéricamente el resultado de nuestra investigación:

a) Situación General de las Empresas

Clasificación de las empresas de acuerdo a su tamaño y mostrando que porcentaje se enfrenta a problemas financieros o de control interno.

EMPRESAS CON ACTIVOS TOTALES

<u>Situación Financiera</u>	<u>Menores de 500 Millones de Pesos</u>	<u>Mayores de 500 Millones de Pesos</u>	<u>% Total</u>
Adecuada	6%	30%	36%
Conflictiva	<u>31</u>	<u>33</u>	<u>64</u>
TOTAL	37%	63%	100%
 <u>Controles Internos</u>			
Adecuados	13%	59%	72%
Inadecuados	<u>24</u>	<u>4</u>	<u>28</u>
TOTAL	37%	63%	100%

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

b) Auditoría Interna en las Empresas

Clasificación de las Empresas de acuerdo a su tamaño y mostrando que porcentaje no tiene Departamento de Auditoría Interna y el porqué, y que porcentaje tiene Departamento de Auditoría Interna, a qué nivel y el tamaño del Departamento y qué porcentaje no tiene y el porqué.

EMPRESAS CON ACTIVOS TOTALES

	<u>Menores de 500 Millones de Pesos</u>	<u>Mayores de 500 Millones de Pesos</u>	<u>% Total</u>
<u>Departamento de Auditoría Interna</u>			
No tiene			
No es necesario y reducción de costos	4%	3%	7%
No interesa a la Admon.	7		7
Casa Matriz tiene Depto. de Auditoría		4	4
Es muy costosa	<u>11</u>		<u>11</u>
	22%	<u>7%</u>	29%
Si tiene	<u>15</u>	<u>56</u>	<u>71</u>
Total	37%	63%	100%
<u>Nivel</u>			
Staff-Dirección Gral.	- %	13%	13%
Staff-Corporativo	-	15	15
Funcional	<u>21</u>	<u>51</u>	<u>72</u>
*Total	21%	79%	100%
<u>Tamaño</u>			
Gerente y menos de cinco auditores	16%	37%	42%
Gerente y más de cinco auditores	5	25	41
Gerente y más de diez auditores	<u>-</u>	<u>17</u>	<u>17</u>
*Total	21%	79%	100%

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

EMPRESAS CON ACTIVOS TOTALES

<u>Funciones y Objetivos:</u>	<u>Menores de 500 Millones de Pesos</u>	<u>Mayores de 500 Millones de Pesos</u>	<u>% Total*</u>
- Vigila el cumplimiento de políticas y procedimientos establecidos	21%	79%	100%
- Revisión y actualización del control interno de acuerdo a las necesidades de la Empresa.	21%	79%	100%
- Revisa la veracidad, exactitud y oportunidad de la información contable.	-	33%	33%
- Informes a la Gerencia de las deficiencias encontradas y las medidas correctivas.	21%	79%	100%
- Vigilar el cumplimiento de recomendaciones de Auditoría Externa.	-	44%	44%
- Desarrollar auditoría operacional para la promoción de eficiencia de operaciones.	-	33%	33%

* En relación al porcentaje de empresas que sí tienen Auditoría Interna.

c) Relación de las Empresas con Despachos de Contadores Públicos

Clasificación de las empresas de acuerdo a su tamaño, mostrando en porcentajes la relación de éstas con Despachos de Contadores Públicos según el servicio que prestan.

	<u>EMPRESAS CON ACTIVOS TOTALES</u>		
	<u>Menores de 500 Millones de Pesos</u>	<u>Mayores de 500 Millones de Pesos</u>	<u>% Total</u>
Asesoría Contable	27%	33%	60%
Asesoría Fiscal	27%	51%	78%
Asesoría Administrativa	11%	15%	26%
Asesoría en Sistemas de Cómputo	25%	24%	49%
Auditoría de Estados Fi- nancieros	32%	63%	95%

En el caso de las empresas que reciben el servicio de auditoría de estados financieros, a continuación mostramos en porcentajes si las empresas consideran que el trabajo del auditor externo es suficiente para revisar el control interno establecido y su cumplimiento.

	<u>EMPRESAS CON ACTIVOS TOTALES</u>		
	<u>Menores de 500 Millones de Pesos</u>	<u>Mayores de 500 Millones de Pesos</u>	<u>% Total</u>
<u>Trabajo del Auditor Externo para la evaluación del control interno :</u>			
Suficiente	22%	22%	44%
Insuficiente	15	41	56
T o t a l	37%	63%	100%

d) Apoyo de la Auditoría Externa en la Interna

Esta es nuestra principal información obtenida, donde clasificamos a las empresas de acuerdo al tamaño y mostramos en porcentajes el apoyo que otorga auditoría interna a los auditores externos para el desarrollo de su trabajo, así como el objetivo principal de prestar es te apoyo.

EMPRESAS CON ACTIVOS TOTALES

	<u>Menores de 500 Millones de Pesos</u>	<u>Mayores de 500 Millones de Pesos</u>	<u>% Total</u>
--	---	---	--------------------

Auditoría Externa se apoya
en el trabajo de Auditoría
Interna

Afirmativo	15%	54%	69%
Negativo	<u>6</u>	<u>25</u>	<u>31</u>
* Total	<u>21%</u>	<u>79%</u>	<u>100%</u>

Elaboración de cédulas y -
papeles de trabajo para
Auditoría Externa por:

- Auditoría Interna	4%	4%	8%
- Auditoría Interna con otros departamentos	16	45	61
- Otros departamentos	<u>17</u>	<u>14</u>	<u>31</u>
T o t a l	<u>37%</u>	<u>63%</u>	<u>100%</u>

EMPRESAS CON ACTIVOS TOTALES

	<u>Menores de 500 Millones de Pesos</u>	<u>Mayores de 500 Millones de Pesos</u>	<u>% Total *</u>
<u>Objetivos Principales de la Empresa en la cooperación con Auditoría Externa</u>			
Agilizar la labor de auditoría externa	10%	56%	66%
Reducción de Costos	21%	72%	93%
Evitar duplicidad de trabajo obteniendo una mayor eficiencia.	17%	55%	72%

* En relación al porcentaje de Empresas que sí tienen Auditoría Interna.

VII.6 CONCLUSIONES

De acuerdo a nuestra investigación de campo realizada y tomando como "Universo" las 30 Empresas cuestionadas llegamos a las siguientes conclusiones.

1) Empresas con Activos Totales menores a 500 millones de Pesos:

Debido a la situación económica que atraviesa el país, la pequeña Empresa en su mayoría tiene o ha tenido problemas financieros por falta de liquidez y endeudamiento de pasivos.

Los controles internos que han establecido no son los adecuados, ya que no cuentan con personal suficiente para crear una división de responsabilidades adecuada, ni manuales de organización, y se manejan como Empresas de tipo "familiar" debido a que la Organización y la toma de decisiones depende de una sola persona que dirige e interviene directamente en el manejo de todos los departamentos. El 41% de las pequeñas Empresas que tienen Departamento de Auditoría Interna, éste se encuentra estructurado de manera tal, que en algunas de ellas el Auditor Interno no tiene autoridad ni apoyo suficiente como para hacer cambios a los procedimientos antiguos que se establecieron casi junto con la Empresa. No puede o no emite reportes "fuertes" cuando el responsable de los departamentos auditados sea el mismo Gerente de Finanzas, Contralor o su equivalente.

Un 59% de estas pequeñas Empresas no cuentan con Departamento de Auditoría Interna porque no la consideran necesaria, no le interesa a la

administración o es muy costosa.

Por la falta de controles internos y de personal, la pequeña Empresa en su mayoría, requiere de asesoría contable, fiscal, en sistemas de cómputo y el 86% contrata los servicios de Auditoría de Estados Financieros, con el objetivo principal de obtener el dictamen para cumplir con un requisito bancario.

En el caso de las Empresas que contratan Auditoría de Estados Financieros, llegamos a las siguientes conclusiones:

Ya que en la mayoría no cuentan con un Departamento de Auditoría Interna, estas empresas consideran que el trabajo que realiza el Auditor Externo en la revisión de control interno es suficiente y no requieren revisiones adicionales.

La Empresa coopera con el Auditor Externo en el desarrollo de su trabajo con la finalidad de agilizar la labor de Auditoría, reducir costos y evitar la duplicidad del trabajo.

En el caso de empresas que tienen Auditoría Interna, aún cuando el Auditor Externo se apoya en el trabajo que realiza el Auditor Interno, determinamos en nuestra investigación de campo que fue confirmada con Auditores Externos de algunas empresas entrevistadas, que éstos generalmente no confían en los papeles del Auditor Interno debido a que la estructura del Departamento y el nivel al que reportan -

no es la idónea al no tener suficiente poder e independencia para realizar y reportar las deficiencias encontradas.

Adicionalmente a lo anterior, los Auditores Internos en pequeñas Empresas realizan depuraciones de cuentas y otros "trabajos especiales" y en algunos casos son responsables de ciertos controles administrativos por lo que Independencia Mental no puede haber.

2) Las Empresas con Activos Totales mayores a 500 millones de pesos:

En su mayoría se encuentran en una situación financiera más sólida, aún cuando tienen problemas debido a la situación económica del país.

Los Controles Internos establecidos son adecuados al tamaño y a las necesidades de la Empresa, habiendo una gran división de responsabilidades, manuales de organización y procedimientos, cuyo cumplimiento es vigilado periódicamente.

Solo un 11% de estas empresas no tienen Departamento de Auditoría Interna ya que o son visitados anualmente por los Auditores Internos de la Casa Matriz que está en el extranjero o bien hubo una reducción de costos.

El 89% restante se encuentra reportando en su mayoría al Director Financiero, y en su minoría al Director General y a nivel Staff Cor-

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

porativo. En este caso concluímos que aún en las Empresas grandes, en general, el Depto. de Auditoría Interna no tiene Independencia Mental, - ni autoridad suficiente que apoye al mismo Auditor en su labor - adicionalmente la mayoría de estas empresas cuentan con un Gerente y menos de cinco auditores cuyo número consideramos muy reducido para - revisar todos los procedimientos y controles establecidos en la Empresa.

Debido a su organización, las empresas medianas y grandes no requie - ren en general, de asesoría administrativa, contable y en sistemas de cómputo, la mayoría solicita asesoría fiscal y en un 100% Auditoría - de Estados Financieros.

En su mayoría estas Empresas consideran que el trabajo del Auditor - Externo no es suficiente para evaluar los controles internos de la - Empresa, por lo que se tiene establecido un Departamento de Auditoría Interna.

El Auditor Interno junto con otros departamentos de la Empresa coope - ran en la elaboración de papeles de trabajo para el Auditor Externo - con los objetivos principales de reducir costos y evitar duplicidad - de trabajo, con lo que en parte se justifica la existencia de este - Departamento; sin embargo, debido a la confrontación de la informa - ción obtenida de Auditores Internos con los Auditores Externos de dichas Empresas, fuimos informados que solo en el caso de una Empresa,

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

es decir un 5% del total, el Auditor Externo confia plenamente en el trabajo obtenido de la Empresa, debido a la buena organizaci3n ya - que el Departamento de Auditorfa Interna es independiente y est1 - bien estructurado. Cabe aclarar que el Auditor Externo que puede con - fiar en esa Empresa se refiere a un Despacho muy prestigiado en M1 - xico por lo que de ninguna manera podemos dudar de la Independencia Mental del Auditor Externo.

CONCLUSIONES

- 1.- La Auditoría de Estados Financieros deberá enfocarse hacia la revisión integral del negocio y sus operaciones de tal manera que permita al Contador Público la formación de un juicio sólido y razonado de la situación financiera de una empresa y sus resultados de operación. - Para lograrlo el Contador Público deberá ir más allá de los libros y registros contables buscando el conocimiento profundo de las operaciones que en una u otra forma afectan al negocio como tal y de las condiciones que giran alrededor del mismo y que puedan influir en la posición financiera o los resultados de operación de una empresa.

- 2.- Para cumplir con los objetivos de la Auditoría, debemos estar conscientes de que cada procedimiento de Auditoría tiene un propósito determinado, por lo que el auditor externo debe entender claramente la finalidad de cada paso que se realice al llevar a cabo el examen y no caer en duplicidad de trabajo o bien el trabajar de más.

- 3.- Existiendo una buena comunicación y coordinación entre el auditor interno y externo se evita la duplicidad de esfuerzos pudiendo ser éstos minimizados y la cooperación maximizada, con lo cual los objetivos de ambos grupos de auditoría son eficientemente alcanzados.

La auditoría externa e interna revisan campos similares por lo que de no existir una buena relación de trabajo se puede crear un con -

flicto profesional en lugar de una buena cooperación.

En el interés de proveer costo - eficiencia ambos grupos de auditorfa deben considerar el mejor camino para alcanzar el nivel más alto de - cooperación.

- 4.- Las relaciones humanas que tenga el auditor con el personal de la - empresa son determinantes en el desempeño de su trabajo. En la medida en que las relaciones personales sean mejores habrá menos barreras de comunicación y el factor de costo - eficiencia será optimizado.
- 5.- En el proceso de la auditorfa de estados financieros se pueden seña - lar los siguientes pasos:
- Conocimiento del cliente
 - Planeación
 - Estudio y evaluación del control interno
 - Programas de trabajo
 - Dictamen
 - Memorandum de sugerencias

Durante el desarrollo de la auditorfa se obtendrán papeles de traba - jo claros y con la evidencia necesaria para respaldar al auditor - externo en la emisión del dictamen sobre los Estados Financieros exa minados.

6.- En base a nuestra investigación de campo podemos concluir que en México el Auditor Interno ha ganado confianza y prestigio en los últimos años. Sin embargo, aún le falta mucho camino por recorrer en materia de Auditoría Interna, ya que los Auditores Externos no confían en el trabajo que los Auditores Internos desarrollan, principalmente porque el Departamento de Auditoría Interna no está a nivel Staff, sino que se tiene en general como un apoyo a la Gerencia o Dirección Financiera.

En nuestra opinión, un Departamento de Auditoría Interna bien - - estructurado debe tener comunicación directa con la Dirección General e inclusive con el Comisario, adicionalmente, el Auditor Interno debe actualizarse continuamente, y de esta manera podrá existir confiabilidad y apoyo por parte del Auditor Externo en el Departamento de Auditoría Interna.

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

AUDITORIA - FILOSOFIA Y TECNICA -

Cook W. John

Winkle Gary M.

Editorial Banca y Comercio, S.A.

México, D.F.

1a. Edición, 1978

AUDITORIA MONTGOMERY

Defliese Philip L.

Johnson Kenneth P.

Macleod Roderick K.

Editorial Limusa, S.A.

México, D.F.

1a. Edición, 1983

LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA

Fernández Arena, José Antonio

Editorial Diana, S.A.

México, D.F.

1a. Edición, 1973

EL PROCESO ADMINISTRATIVO

Fernández Arena, José Antonio

Editorial Diana, S.A.

México, D.F.

5a. Impresión de Junio de 1981 de la 1a. Edición.

INTRODUCCION A LA ADMINISTRACION

"Textos Programados UNAM"

Fernández Arena, José Antonio

Lito Ediciones Olimpia, S.A.

México, D.F.

1a. Edición, 1973

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Litograf, S.A.

México, D.F.

14a. Edición 1982

1a. Reimpresión, 1982

THE INTERNAL AUDITOR

Journal of the Institute of Internal Auditors, Inc.

U. S. A.

December, 1981

Vol. 38 No. 6

AUDITORIA ADMINISTRATIVA

Evaluación de los métodos y eficiencia Administrativos

Leonard William P.

Editorial Diana, S.A.

México, D.F.

1a. Edición, 1971

GUIA PRACTICA DE AUDITORIA ADMINISTRATIVA

Rubio Ragazzoni Victor M.

Hernández Fuentes Jorge

Publicaciones Administrativas y Contables, S.A.

México, D.F.

1a. Edición, 1981

APUNTES TOMADOS EN CLASE DE AUDITORIA II

C.P. Rey Víctor Manuel

U.L.S.A.

México, D.F.

1981

TESIS PROFESIONAL

Auditoría Operacional, Metodología y su situación actual en México

<p style="text-align: center;">TESIS CON FALLA DE ORIGEN</p>
--

177

Sayavedra Eduardo
Turbán Arturo
Sande José Luis
Universidad La Salle
México, D.F.

1982

AUDITORIA INTERNA (OPERACIONAL)

Memoria del II Simposium Nacional sobre Auditoría

Interna Operacional

Editorial IEE, S.A.

México, D.F.

2a. Edición, 1975

LEY GENERAL DE SOCIEDADES MERCANTILES

Sección Cuarta

"De la Vigilancia de la Sociedad"

México, D.F.

Enero 23, 1981

REVISTA DE CONTADURIA PUBLICA

"El Proceso Contable"

Revista 58 Volumen VI

México, D.F.

Mayo, 1977

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN