

71
2ej.



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**LA AUDITORIA MEDIANTE LA APLICACION DEL
FLUJO DE TRANSACCIONES**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A N
GUSTAVO DIAZ DE LEON HERRERA
RAUL ORTEGA RENTERIA**

ASESOR DEL SEMINARIO: C.P. ALFREDO ADAM ADAM



MEXICO, D. F.

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

1997



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MIS PADRES: María Teresa y Fidel

A MI ESPOSA: Ruth Beatriz

**A MIS HERMANOS: María Teresa, Fidel, Florencio, Graciela,
Armando, Alejandro, Guillermo, Jorge, David, José Luis, Silvia y María
Eugenia.**

A MI AMIGO Y COMPAÑERO: Raúl

**A todos ellos, con mucho cariño, dedico este trabajo en
agradecimiento al apoyo que me brindaron a lo largo de todos estos
años.**

Gustavo Díaz De León Herrera

Con cariño y gratitud dedico este trabajo:

A MI MADRE: Aurelia por su amor y paciencia.

A MI ESPOSA: Mónica del Carmen por su amor de Compañera y apoyo, porque siempre escucho palabras de aliento de su parte para concluir la obra que mi madre había iniciado, para titularme.

A MIS HERMANOS: Juan, Faustino, Antonio y Rubén

A MIS AMIGOS: Gustavo por permitirme participar en la elaboración del presente seminario de Investigación, y a Felipe que inicio con nosotros la elaboración de este trabajo.

Raúl Ortega Rentería

LA AUDITORIA MEDIANTE LA APLICACION DEL

FLUJO DE TRANSACCIONES.

(CICLO DE COMPRAS)

AUTORES INTEGRANTES:

- DIAZ DE LEON HERRERA GUSTAVO

- ORTEGA RENTERIA RAUL.

**LA AUDITORIA MEDIANTE LA APLICACION DEL
FLUJO DE TRANSACCIONES.**

(CICLO DE COMPRAS)

INDICE

CAPITULO I LA AUDITORIA

Introducción.

1. Concepto.
2. Clasificación.
3. Objetivos.
4. Normas y procedimientos.

CAPITULO II ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

1. Concepto del control interno.
2. Objetivos del control interno.
3. Elementos del control interno.
4. Estudio y evaluación del control interno.
 - 4.1. Metodología para el estudio y evaluación del control interno por ciclo de transacciones.
 - 4.2. Estudio del control interno por ciclos de transacciones.
 - 4.2.1 Ciclo de ingresos.
 - 4.2.2 Ciclo de egresos (o de adquisición o pagos).
 - 4.2.3 Ciclo de tesorería.
 - 4.2.4 Ciclo de producción (o de conversión).
 - 4.2.5 Ciclo de información (o de informe financiero).
 - 4.2.6 Beneficios que ofrece el concepto de ciclo.
 - 4.3. Evaluación del control interno.
 - 4.3.1 Método descriptivo.
 - 4.3.2 Método gráfico.
 - 4.3.3 Método de cuestionarios.

CAPITULO III AUDITORIA DEL FLUJO DE TRANSACCIONES

- 1 Objetivos del control interno
- 1.1 Controles contables internos
- 1.2 Objetivos de los controles contables internos
- 1.3 Objetivos del control de sistemas
- 1.4 Objetivos del planeamiento financiero
- 1.5 Objetivos del control de ciclos
- 1.5.1 Estado I Objetivos del control de ciclos
 - Adquisición y pago (compras)
- 1.6 Identificadores de riesgos
 - 1.6.1 Objetivos de autorización
 - 1.6.2 Objetivos del procesamiento de transacciones
 - 1.6.3 Objetivos de la clasificación
 - 1.6.4 Objetivos de la verificación y evaluación
 - 1.6.5 Objetivos de la salvaguarda física
- 2 Planeamiento
 - 2.1 Normas de planeamiento
 - 2.2 Las fases de la auditoría
 - 2.3 Analisis del riesgo general
 - 2.3.1 Estado II Rubros de los estados financieros afectados por los ciclos identificados de la Compañía XYZ
- 2.4 Plan global de la auditoría
- 2.5 Revisiones del flujo de transacciones
- 2.6 Analisis de riesgos específicos
- 2.7 El programa de auditoría
- 2.8 El memorandum de planeamiento

CAPITULO IV CASO PRACTICO.

ANEXOS

BIBLIOGRAFIA

CAPITULO I

LA AUDITORIA

INTRODUCCION

Naturaleza de la auditoría

Auditar es el proceso de acumular y evaluar evidencia, realizado por una persona independiente y competente acerca de la información cuantificable de una entidad económica específica, con el propósito de determinar e informar sobre el grado de correspondencia existente entre la información cuantificable y los criterios establecidos.

Un concepto de auditoría más comprensible sería el considerar la auditoría como un examen sistemático de los estados financieros, registros y transacciones relacionados para determinar la adherencia a los principios de contabilidad generalmente aceptados, a las políticas de dirección o a los requerimientos establecidos.

Como principio debe quedar claro que la auditoría no es una subdivisión o una continuación del campo de la contabilidad. El sistema contable establecido incluye las reglas y requerimientos de los organismos autorizados y de las prácticas aceptadas por las empresas. El proceso de reunir información contable dentro de este sistema y la preparación de estados financieros, constituye la función del contador.

La auditoría está encargada de la revisión de los estados financieros, de las políticas de dirección, y de procedimientos específicos que relacionados entre sí forman la base para obtener suficiente evidencia acerca del objetivo de la revisión, con el propósito de poder expresar una opinión profesional sobre todo ello.

Dado que el auditor evalúa los estados financieros preparados dentro de las limitaciones y restricciones del sistema de la contabilidad, esta sujeto a las mismas limitaciones y restricciones.

El propósito de cualquier clase de auditoría es el de añadir cierto grado de validez al objeto de la revisión. Los estados financieros están libres de la influencia de la dirección si son revisados por un auditor independiente; las políticas de dirección se llevan a cabo con mayor eficacia si los procedimientos

regulados por dichas políticas son objeto de revisión; los informes financieros de las agencias del gobierno tienen un mayor grado de validez si aquellos han sido revisados por una tercera parte

Los estados financieros publicados, por ejemplo, son una serie de afirmaciones y manifestaciones asegurando tener una adecuada presentación de la posición financiera en fechas específicas y de los resultados de las operaciones para determinados periodos de tiempo.

Una auditoría de estas manifestaciones es un esfuerzo para determinar si los estados financieros están adecuadamente presentados en las fechas y periodos indicados. En cualquier presentación de información financiera interna o externa o en la ejecución de las actividades del control interno, las personas pueden ser culpables de ignorancia, influencias personales, interés propio, negligencia o incluso de deshonestidad. El principal objetivo de una auditoría es eliminar estas cinco causas de distorsión de los hechos.

La filosofía de la auditoría

Al desarrollar la filosofía de la auditoría se sostuvieron que hay cinco conceptos fundamentales en auditoría:

1. Evidencia
2. Debido cuidado del auditor.
3. Presentación adecuada.
4. Independencia
5. Conducta ética

Evidencia La evidencia incluye todas las influencias de la mente de un auditor que afecten su juicio acerca de la exactitud de proposiciones remitidas a él para su revisión. El auditor no busca una prueba concreta, absoluta. Se ocupa, de acuerdo con los requerimientos del encargo, de asegurar a una persona responsable y competente de la razonabilidad de las manifestaciones financieras de la dirección y/o de la educación de las actividades del control interno.

Debido cuidado del auditor. Se refiere a la amplitud de la revisión necesaria para llevar a cabo una auditoría. El ejercicio del debido cuidado requiere una revisión crítica a cualquier nivel de supervisión del trabajo efectuado y del criterio ejercido por quienes colaboraron en la realización del examen o revisión.

Presentación adecuada. La presentación adecuada se refiere a los siguientes tres conceptos de auditoría.

- 1 Propiedad en la contabilidad
- 2 Desglose adecuado
- 3 Obligación de auditoría

Propiedad en la contabilidad Es un esfuerzo por resumir el concepto de propiedad en la contabilidad. Esto es, la conformidad con los principios contables generalmente aceptados, resulta útil abstraer de las prácticas contables aceptadas la esencia de los principios actualmente vigentes. Estos afectan fundamentalmente a dos áreas generales de contabilidad la primera se puede denominar métodos contables, la segunda, presentación de los estados financieros. Los métodos contables incluyen aquellas prácticas tales como clasificación contable, análisis de transacciones, la práctica de capitalizar el costo del activo de larga vida y su subsecuente amortización, la utilización de ajustes por periodificación (devengados) y diferimientos, la consideración de las existencias en la determinación del beneficio, los métodos de valoración de las existencias y similares. Para que la información sea fiable es necesario seguir métodos contables aceptados. La presentación de los estados financieros se relaciona con la clasificación del balance, el tratamiento de ganancias o pérdidas inusuales a propósito de su presentación en el estado de pérdidas y ganancias, el desglose adecuado de pasivos contingentes, indicación de las bases de valoración en el balance de situación, y aspectos similares. Aunque se disponga de información fiable, una presentación no satisfactoria de los estados financieros puede ocultar información útil, o también ser una información que induzca a error y que sea engañosa.

Desglose adecuado Este concepto consiste en la idea de que el auditor no ha desempeñado su función en relación al desglose necesario de la información financiera para terceras personas, a menos de que este haya

1. Asegurado a sí mismo de que existe a disposición de las partes interesadas la suficiente información financiera para las decisiones de inversión bajo las condiciones actuales de mercado
2. Indicado su habilidad y disposición como experto a someter esta información a revisión y posteriormente a expresar su opinión profesional sobre su fiabilidad.
3. Adoptado ante todo una actitud de protección de los intereses de los

inversores (así como también de los acreedores y otras terceras partes interesadas), en la medida de sus facultades profesionales

Es evidente que las tres normas arriba enunciadas, con pequeñas modificaciones, son aplicables igualmente para los auditores no independientes.

El auditor no independiente no realizara su función adecuadamente en relación al desglose adecuado, a menos que se haya 1) asegurado a sí mismo de que existe la suficiente información para las decisiones de la dirección bajo las condiciones actuales del mercado y de que las condiciones operativas estén a disposición de las partes interesadas, 2) (sin cambio respecto a la descrita anteriormente), y 3) adoptado ante todo una actitud de protección de los intereses de los accionistas o propietarios, en la medida de su capacidad profesional.

Obligaciones de auditar. Con el fin de desarrollar el concepto de obligación de auditar, el auditor debe tomar medidas que protejan a los lectores de su informe de malentendidos sobre el alcance de su examen o sobre la naturaleza de su opinión.

Independencia. El concepto de independencia es extremadamente importante para los auditores, independencia de la dirección, debido a sus amplias responsabilidades con terceras partes. También es necesario un cierto grado de independencia para aquellos auditores que trabajan como empleados de una empresa o para aquellos que efectúan funciones de auditoría para el gobierno. Con el fin de llevar a cabo una revisión apropiada, el auditor no debe estar influenciado por ninguna persona de la unidad objeto de su revisión. Esto significa que el auditor debe tener un enfoque independiente y debe estar libre de influencias y prejuicios.

Conducta ética. El concepto básico de auditoría adopta la idea que el auditor debe llevar a cabo su trabajo dentro del marco de un código profesional de ética. Como señalan Arens y Loebbecke: "Un código de ética puede consistir en unas afirmaciones generales de conducta o reglas específicas que definan precedere inaceptables."

Objetivos generales de la auditoría

El objetivo de un examen ordinario de los estados financieros por un auditor independiente es la expresión de una opinión acerca de la adecuación con la cual ellos presentan su situación financiera, el resultado de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en su situación financiera, de conformidad con los principios contables generalmente aceptados. Aun cuando este objetivo parece más apropiado como un objetivo de la auditoría externa, es

un objetivo válido para todas las ramas de auditoría

Historia y desarrollo de la auditoría

Existe la evidencia de que alguna especie de auditoría se practicó en tiempos remotos. El hecho de que los soberanos exigieran el mantenimiento de las cuentas de su residencia por dos escribanos independientes, pone de manifiesto que fueron tomadas algunas medidas para evitar desfalcos en dichas cuentas. A medida que se desarrolló el comercio, surgió la necesidad de las revisiones independientes para asegurarse de la adecuación y fiabilidad de los registros mantenidos en varias empresas comerciales. La auditoría como profesión fue reconocida por primera vez bajo la Ley Británica de Sociedades Anónimas en 1862 y el reconocimiento general tuvo lugar durante el periodo de mandato de la ley. Un sistema metódico y normalizado de contabilidad era deseable para una adecuada información y para la prevención del fraude. También reconocía una aceptación general de la necesidad de efectuar una revisión independiente de las cuentas de las pequeñas y grandes empresas.

Relación con el control interno contable

Los objetivos de la auditoría externa cambiaron desde el énfasis en la detección del fraude a la revisión profesional de los estados financieros por un experto, de manera que pueda darse una opinión profesional que indique que la condición financiera y los resultados de operación han sido presentados adecuadamente. Este cambio de objetivo tuvo lugar porque los auditores reconocieron la importancia de disponer de un buen control interno contable.

Control interno contable es el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que son relativos y que están directamente relacionados principalmente con la salvaguarda de activos y con la fiabilidad de los registros financieros. Si el sistema de control interno contable es adecuado, la posibilidad de que el fraude o errores en el proceso de la información, el auditor independiente puede dedicar más tiempo a la obtención de evidencia en relación a la presentación adecuada de la posición financiera y de los resultados de las operaciones.

Los auditores independientes (privados o gubernamentales) deben revisar el sistema de control interno contable en cada uno de los encargos y basarse en el desarrollo adecuado del alcance de su examen. La responsabilidad normalmente atribuida a los auditores internos (además de otras) es la de designar, implementar, revisar y probar el sistema de control interno de su empresa.

La opinión del auditor independiente

Aun cuando es verdad que toda persona comprometida en actividades de auditoría utiliza muchas técnicas comunes y emite informes de los resultados de su investigación, la función del informe emitido por un auditor independiente lo coloca aparte de todos los demás. Esta es la única evidencia externa de la mayor actividad de la profesión de contador público, y constituye la base fundamental a la hora de tomar decisiones financieras basadas en los estados financieros.

El informe del auditor independiente se emite únicamente después de una revisión de las manifestaciones efectuadas por su cliente sobre su posición financiera y resultados de sus operaciones tal como se muestran en los estados financieros publicados. El auditor independiente debe establecer que nuestro examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, por lo tanto, incluyó tales pruebas de los registros contables y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

Si después de la revisión sobre la posición financiera y sobre los resultados de operaciones de su cliente, el auditor está de acuerdo con las manifestaciones, debe reflejar este hecho en su informe.

1.1. CONCEPTO.-

Debido a que el significado de este vocablo se ha tratado por innumerables autores, enunciaremos la definición que a juicio nuestro y que sin querer dar a conocer algo nuevo o descubrirlo, creemos que es acertada y que en ella caen todos los objetivos y clasificación que puedan hacerse de la Auditoría.

La Auditoría, es el examen metódico y ordenado de los Estados Financieros de una empresa a través de la comprobación de las operaciones registradas en su contabilidad y la investigación de todos aquellos hechos que puedan tener relación con las mismas, con la finalidad de poder dar una opinión de la razonabilidad de estos.

De acuerdo al concepto anterior, consideramos que el examen que se menciona se refiere a averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de los Estados Financieros de una empresa. Se pretende con ello expresar una opinión acerca de la razonabilidad de la posición financiera de una empresa a una fecha determinada y a los resultados de sus operaciones por un periodo determinado, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados en forma consistente con los del periodo anterior.

El dictamen que emite el Auditor Externo, no solamente se refiere al examen y comprobación de las cifras presentadas en los Estados Financieros, sino también como resultante de lo anterior a la situación financiera que en determinado momento guarda la empresa. Siendo la Auditoría la actividad por excelencia del Contador Público, requiere que el personal que la ejercita reúna requisitos indispensables en cuanto a técnica en su trabajo y ética profesional para que el resultado del mismo pueda reunir los requisitos mínimos calidad que exige la profesión.

1.2. CLASIFICACION.-

La Auditoría puede clasificarse en consideración a los siguientes puntos.

- 1.- La persona que realiza la Auditoría
 - 2.- El alcance y finalidad del trabajo a desarrollar
 - 3.- La fecha en que son aplicados los procedimientos de Auditoría.
- 1.- En base a la persona que realiza la Auditoría, esta se clasifica en

Auditoría Interna.-

Es aquella que realiza una persona, ya sea Contador Público o no, que depende directamente de la empresa, como empleado de la misma.

Auditoría Externa.-

Es aquella que realiza un Contador Público como profesional independiente y consecuentemente, puede emitir su opinión en forma totalmente libre de influencias de cualquier naturaleza.

- 2.- En base al alcance y finalidad del trabajo a desarrollar, se clasifica en:
 - . Auditoría de Estados Financieros, llamada en algún tiempo de balance o de saldos.-

Es aquella que se realiza a base de pruebas selectivas y se

aboca principalmente a determinar si los saldos que figuran en los Estados Financieros, son o no razonablemente correctos.

- La auditoría operativa es una revisión de cualquier parte de los procedimientos y métodos operativos de una organización, con el propósito de evaluar su eficiencia y efectividad. A menudo las auditorías operativas se efectúan fuera de las áreas de los registros o de los procesos de información. Por tanto, los procedimientos para llevar a cabo tal tipo de auditoría no están tan bien definidos como los relativos a una auditoría financiera.

- Auditoría especial.-

Es aquella que se realiza a una cuenta o a un grupo de cuenta en particular. Generalmente, esta Auditoría requiere de un examen de pruebas selectivas o en forma detallada.

Algunos autores la definen concretamente con el nombre de las cuentas que revisa. Este tipo de Auditoría se realiza de acuerdo al deseo o necesidad de los dirigentes del negocio y puede tener como finalidad investigaciones relativas a fraudes, nuevas inversiones, modificaciones a la estructura de la organización, etc.

- 3.- En base a la fecha en que son aplicados los procedimientos de Auditoría:

- Auditoría exploratoria o de control interno -

Es aquella en que se realiza una revisión de los sistemas de control interno, conocer los métodos y sistemas de la empresa, volumen de operaciones, número de empleados y labores en general, registros, libros y documentación contable, etc., que estén en operación en la empresa cuyos Estados Financieros se van a examinar, con el objeto de elaborar un programa de trabajo que se va a desarrollar y determinar las fechas más apropiadas para efectuar las diferentes fases de la Auditoría.

- Auditoría preliminar.-

Los objetivos de efectuar una visita preliminar de evaluar el control interno contable a través de un examen crítico del flujo de transacciones, así como juzgar la razonabilidad de las cifras de

una balanza de comprobación intermedia, detectar situaciones especiales susceptibles de mejoramiento en los rubros y registros contables y fincar para la visita final las bases para que ésta se lleve a cabo en forma más rápida y eficaz

En base a la evaluación del control interno y la desviación que éste tenga en la protección de los activos y a las deficiencias observadas en el transcurso de esta visita preliminar se podrán emitir las recomendaciones para mejorar los procedimientos y sistemas en vigor, así como las desviaciones de dichos controles.

Auditoría final.-

Esta, es recomendable iniciarla durante el segundo mes del ejercicio posterior al que se halla sujeto a dictaminación. Los objetivos de esta etapa también conocida como "cierre de Auditoría", son reiterar el juicio relativo a la razonabilidad de las cifras contables a través del examen del segmento comprendido entre la visita preliminar y el cierre del ejercicio, ejercer acción para corregir las fallas que lo requieran y, emitir el dictamen sobre los Estados Financieros.

Dentro de la auditoría final se deberá de realizar una revisión de eventos subsecuentes y que tiene por objeto obtener la evidencia de si existen o no eventos subsecuentes que afecten la información que proporcionan los Estados Financieros que se van a examinar

1.3. OBJETIVOS.-

De acuerdo a como nos lo menciona el Boletín 1020 de Pronunciamientos Normativos Sobre el Trabajo del Auditor en General, en el punto No. 5 del libro de Normas y Procedimientos de auditoría el cual dice

"El objetivo del examen de los Estados Financieros, es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes".

La opinion del Auditor, por ser independiente a la administraci3n de la empresa, y el resultado de la aplicaci3n de normas que controlan la calidad que debe reunir el trabajo e informaci3n que emite este profesional que se detallan en el Bolet3n 1010 de la Comisi3n de Normas y Procedimiento de Auditor3a, permite incorporar credibilidad al contenido de los estados financieros examinados

El contenido y elaboraci3n de los estados financieros es responsabilidad que compete a la Administraci3n de la Entidad

Mientras el auditor es responsable de formarse y expresar una opini3n sobre los estados financieros, la responsabilidad en cuanto a la preparaci3n de los mismos y de sus notas aclaratorias recae en la Administraci3n de la Entidad. La responsabilidad de la Administraci3n incluye el mantenimiento de registros contables y de controles internos adecuados, la selecci3n y aplicaci3n de pol3ticas de contabilidad, asi como la salvaguarda de los activos de la Entidad.

La Auditor3a de estados financieros no releva a la Administraci3n de sus responsabilidades

Para que el Auditor pueda formarse una opini3n sobre los estados financieros, debera cubrir todos los aspectos de importancia de los mismos, para lo cual debera obtener una seguridad razonable mediante la aplicaci3n de procedimientos de auditor3a, de que la informaci3n que muestran los registros contables que sirvieron de base para su elaboraci3n, es suficiente, confiable y que se encuentra revelada adecuadamente en los mismos, de acuerdo a su importancia y conforme a principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes

Dado que no es practico examinar la totalidad de las operaciones de una empresa, el Auditor debera aplicar sus procedimientos de revisi3n, a base de pruebas selectivas

El alcance o extensi3n de las pruebas a que debe sujetarse el examen de los estados financieros, asi como la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de revisi3n, lo debe determinar el Auditor de acuerdo con su criterio, basándose en los siguientes aspectos

- a) Los resultados que obtenga del estudio y evaluaci3n del control interno contable
- b) La importancia de los saldos o partidas a examinar

- c) El riesgo probable de error que puedan contener los estados financieros sujetos a examen

Dado que gran parte de la evidencia comprobatoria, es más de naturaleza persuasiva que concluyente, el criterio es indispensable en todo el trabajo del Auditor, tanto al determinar sus procedimientos de revisión, como al evaluar los juicios adoptados por la Administración en la preparación de los estados financieros

La Auditoría de estados financieros no tiene por objetivo el descubrir errores o irregularidades, por lo que debido a las características propias de su realización y a las limitaciones que ofrece cualquier sistema de control interno contable, existe un riesgo inevitable de que algunos errores o irregularidades puedan permanecer sin descubrirse, sin embargo, la responsabilidad del Auditor nace con el hecho de que los mismos debieron haber sido detectados y no lo fueron, por no haberse cumplido con las normas de Auditoría generalmente aceptadas. Cualquier indicio de que algún error o irregularidad pudiera haber ocurrido provocando una distorsión importante en los estados financieros sujetos a examen, obligaría al Auditor a ampliar sus procedimientos de revisión para confirmar o disipar sus apreciaciones dado que pudiera verse afectada su opinión sobre la razonabilidad de estos mismos estados

1.4. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS.-

A través del tiempo, se han venido desarrollando las empresas de tal forma que se han visto en la necesidad de asesorarse en Contadores independientes para que éstos puedan revisar su contabilidad y puedan darles una opinión de la razonabilidad de su información financiera

Tomando en cuenta el desarrollo de las empresas y que la Auditoría es una actividad netamente profesional, el Contador independiente se ha visto en la necesidad de agruparse en asociaciones e institutos para poder entablar juntas y discutir las características que debe contener la profesión dentro de las asesorías o revisión de los Estados Financieros. De estas reuniones, han surgido una serie de comentarios que se han convertido en boletines que norman las actividades del Contador Independiente en relación a la función que desarrollan con el cliente.

El trabajo profesional de Auditoría tiene una finalidad y los objetivos definidos que se desprenden de su propia naturaleza. El Auditor es llamado

como un técnico independiente y de confianza para opinar sobre los Estados Financieros formulados por la empresa, a efecto de que su opinión sea una garantía para las personas que van a usarlos como base para sus decisiones.

En virtud de que la Auditoría tiene una finalidad y un objetivo que no dependen del Auditor, ni del cliente, sino de la misma naturaleza de la actividad profesional de la Auditoría, obligando con esto, que ésta, se realice dentro de determinadas normas de calidad. Estas normas reconocen como fuente, los dos hechos siguientes:

- A) La Auditoría es un trabajo de naturaleza profesional.
- B) La Auditoría tiene características y finalidades propias que le son conaturales.

Haremos mención de la definición de normas de auditoría que contempla el Boletín 2010 del libro de Normas y Procedimientos de Auditoría.

Las Normas de Auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del Auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.

Asimismo las Normas de Auditoría se clasifican en

Personales:

1. Entrenamiento técnico y capacidad profesional
2. Cuidado y diligencia profesionales
3. Independencia mental

De ejecución del trabajo:

1. Documentación de la auditoría
2. Control de calidad del trabajo de Auditoría de estados financieros
3. Importancia relativa y riesgo en Auditoría
4. Planeación y supervisión y trabajo de Auditoría
5. Estudio y evaluación del control interno

6. Evidencia comprobatoria
7. La responsabilidad del Auditor en el descubrimiento de errores o irregularidades
8. Declaraciones de la Administración
9. Confirmación de abogados
10. Revisión analítica

Relativas a la información:

1. Dictamen del auditor
2. Opinión sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases diferentes a principios de contabilidad
3. Efectos en el dictamen cuando se utiliza el trabajo de otros auditores
4. Otras opiniones del Auditor emitidas con propósitos especiales
5. Informe sobre la revisión limitada de estados financieros intermedios
6. Opinión sobre información complementaria que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados
7. Opinión del Contador Público sobre la incorporación de eventos subsecuentes en estados financieros proforma
8. Efectos del trabajo de un especialista en el dictamen del Auditor
9. Informe del Contador Público en el desempeño de la función de comisario
10. Dictamen sobre el sistema de control interno
11. Asociación del nombre del Contador Público con estados financieros publicados
12. Informe del Auditor sobre el resultado de la aplicación de

procedimientos de revisión previamente convenidos

NORMAS PERSONALES:

Son aquellas cualidades que el Auditor debe tener para poder asumir dentro de las exigencias que el carácter de la Auditoría requiere un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas, existen cualidades que el Auditor debe tener preadquiridas para poder asumir su trabajo profesional y son las siguientes:

1. Entrenamiento técnico y capacidad profesional

El entrenamiento técnico básico que se logra mediante el cumplimiento de los requisitos académicos que culminan con la obtención del título de Contador Público, debe complementarse con su aplicación práctica bajo la dirección de auditores experimentados durante un periodo razonable

El Auditor, antes de ofrecer sus servicios como tal, debe tener una preparación y capacidad que lo coloquen en condiciones de prestar satisfactoriamente sus servicios. El hecho de que una persona ofrezca sus servicios como profesional dentro de una rama cualquiera de las actividades profesionales, viene a constituir una especie de declaración pública, por la cual esa persona se manifiesta capacitada para desempeñar satisfactoriamente las actividades que de modo ordinario corresponden a esa profesión. Si ese ofrecimiento se hace sin tener las cualidades de preparación y capacidad necesarias para el desempeño de la actividad profesional, se está cometiendo, desde el principio, un engaño al público que puede solicitar los servicios del profesional. De ahí que sea necesario, como requisito previo indudable, que la persona que ofrezca sus servicios profesionales como Auditor, tenga previamente, un entrenamiento técnico adecuado y una capacidad que le permitan realizar las actividades normales de la Auditoría de modo satisfactorio para sus clientes y las personas que van a depender del resultado de su trabajo.

Se habla de entrenamiento técnico adecuado y de capacidad profesional como cosas diferentes, porque esta última tiene un contenido más amplio y un alcance mayor que el simple entrenamiento técnico. El entrenamiento técnico representa la adquisición de los conocimientos y habilidades que son necesarios para el desempeño del trabajo y es, por consiguiente, un fundamento indispensable de la capacidad profesional; pero esta última requiere además, una madurez de juicio que no se logra con el simple entrenamiento técnico.

Resulta difícil establecer de manera indudable cuáles son los recursos por los que se logra la capacidad profesional y cuál es el momento en que esa

capacidad profesional se ha adquirido. El entrenamiento técnico básico se logra por el cumplimiento de los requisitos escolares establecidos en las instituciones de calidad reconocida que ofrecen los estudios conducentes a la carrera de Contador Público. La adquisición de los conocimientos académicos y la habilidad básica ha sido reconocida como uno de los requisitos fundamentales en todas las profesiones y suministra una base firme para estimar, por lo menos, el cumplimiento mínimo de los requisitos de preparación. Por consiguiente, el primer paso para cumplir con la norma de entrenamiento básico y capacidad profesional es la adquisición de un título de Contador Público expedido por una institución reconocida.

El Auditor debe actualizar constantemente sus conocimientos técnicos y su aplicación práctica.

No basta la preparación académica conducente a la obtención del título de Contador Público. La Auditoría y el ejercicio de las actividades propias de esta profesión, requieren un acopio de conocimientos, habilidades y madurez que es muy difícil transmitir por la mera preparación escolar. Debe pues, completarse la preparación escolar con una preparación adquirida en la experiencia práctica. Es conveniente que el Contador Público que termina sus estudios, complete su preparación mediante un periodo razonable de experiencia bajo la dirección de un Auditor profesional experimentado. Resulta difícil determinar el tiempo que esa experiencia debe abarcar. Este tiempo es variable, ya que depende tanto de las propias capacidades naturales del candidato como del tipo de problemas a que se enfrente en su experiencia dirigida y del grado de responsabilidad que asuma en los trabajos desarrollados.

La vida de los negocios cambia continuamente y la investigación hace que los conocimientos técnicos avancen constantemente. Por lo tanto, es necesario, para que el Auditor conserve el entrenamiento técnico que requiere, que se mantenga en una continua revisión de sus conocimientos para estar al corriente de los avances de las disciplinas que afectan a su actividad. El contacto permanente y fructífero con la literatura de la profesión como son libros y revistas técnicas, principalmente, la asistencia a seminarios técnicos y cursos de actualización de su profesión, el contacto activo y la participación en los esfuerzos y estudios de sus organizaciones profesionales, y el contacto con el desarrollo profesional de otros países.

La capacidad profesional implica alcanzar madurez de juicio, la que se logra fundamentalmente mediante el enfrentamiento sistemático a los problemas inherentes a su actividad profesional y la elección de la solución adecuada a esos problemas.

La capacidad profesional no se adquiere definitivamente, en una sola vez; requiere de una actividad posterior como lo es enfrentamiento a problemas y su solución atinada, así como contacto con Auditores de mayor experiencia

2. Cuidado y diligencia profesionales.

El Auditor, deberá desempeñar su trabajo, con meticulosidad, cuidado y esmero, poniendo siempre toda su capacidad y habilidad profesional, con buena fe e integridad.

Para que el profesional cumpla su compromiso implícito con su clientela y con la sociedad, no basta que tenga la capacidad para el desarrollo de las actividades de su profesión. Es necesario, además, que en el desempeño de su trabajo ponga la atención, el cuidado y la diligencia que humanamente pueden esperarse de una persona con sentido de responsabilidad.

El Auditor, como todo profesional, no es infalible y por ello no es responsable por meros errores de juicio

La actividad profesional, como todas las actividades humanas, está sujeta a la condición general de la falibilidad humana. Pero los márgenes de esa falibilidad deben ser reducidos, por el compromiso profesional adquirido, al mínimo posible, para lo cual requiere que el Auditor, al desempeñar su trabajo, lo haga con meticulosidad, con el cuidado y dedicación que son de esperarse de una persona que ha asumido actividades de carácter profesional.

3. Independencia mental.-

El Contador Público no podrá actuar como Auditor en aquellos casos en los que existan circunstancias que pueda esperarse que influyan sobre su juicio objetivo y que, por consiguiente, reduzcan su independencia mental, o en aquellos casos en los que las circunstancias puedan establecer en la mente pública una duda razonable sobre su independencia y objetividad. El Código de Ética Profesional define las circunstancias particulares en que se considera que no hay independencia ni imparcialidad para emitir una opinión profesional.

La actividad profesional del Auditor tiene, además de los requisitos comunes a otras profesiones, un requisito profesional derivado de su propia naturaleza. El Auditor es llamado para dar su opinión con respecto a información financiera formulada por una empresa. En este sentido el Auditor juzga el trabajo realizado por las personas que prepararon dicha información para que ésta pueda ser adecuadamente utilizada por los interesados

Para que la opinión del Auditor sea útil, es necesario, que además de estar fundada en su capacidad profesional sea emitida con independencia mental. Se entiende que existe independencia mental en una persona, cuando sus juicios se fundan en los elementos objetivos del caso. No existe independencia mental cuando la opinión o el juicio es incluido por consideraciones de orden subjetivo.

La independencia mental es, evidentemente, una cuestión relativa al fuero interno. Hablando estrictamente, se puede mantener independencia mental en cualquier condición, porque la voluntad del hombre puede sobreponerse a las condiciones más desfavorables, sin embargo, no es lógico suponer normalmente, una actitud de voluntad extrema que, en circunstancias ordinarias, se sobreponga a las presiones de carácter personal, cuando éstas son suficientemente fuertes como para ejercer influencia decisiva en el juicio.

Por otra parte, la utilidad de los servicios del Auditor depende no solamente del hecho de que el asuma una actitud de independencia mental, sino también, en grado muy importante, de que las personas que van a utilizar el resultado de su trabajo, creen que éste fue hecho con dicha independencia.

La definición de las circunstancias particulares en que se considera que la independencia mental del Auditor se ve amenazada o que la confianza pública en dicha independencia se ve comprometida, corresponde al Código de Ética Profesional.

NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO:

1. Documentación de la auditoria

El Auditor debe documentar todos aquellos aspectos importantes de la Auditoria que proporcionan evidencia de que su trabajo se llevo a cabo de acuerdo con las normas de Auditoria generalmente aceptadas.

El objetivo de este boletín es ampliar el concepto básico de papeles de trabajo en cuanto a su forma, contenido, propiedad, custodia y confidencialidad.

Los papeles de trabajo representan una ayuda en la planeación, ejecución, supervisión del trabajo, y proporcionan la evidencia necesaria que respalda la opinión del Auditor (Pronunciamientos normativos).

Los papeles de trabajo deben contener la evidencia de la planeación llevada a cabo por el Auditor, la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de Auditoria aplicados y de las conclusiones alcanzadas.

Los papeles de trabajo deben ser completos y lo suficientemente detallados. La formación y contenido de los papeles de trabajo pueden verse afectados por aspectos tales como:

- a) Naturaleza del trabajo.
- b) Características del informe del Auditor.
- c) Naturaleza y complejidad del negocio del cliente.
- d) La naturaleza y condiciones de los registros del cliente y el grado de confiabilidad de los controles internos contables.

- Normalmente el Auditor acuerda con su cliente que éste se encargue de preparar cédulas, análisis y otros papeles con objeto de hacer su trabajo con mayor eficiencia. En estos casos el Auditor deberá satisfacerse de que los papeles de trabajo fueron adecuadamente preparados.

- Los papeles de trabajo deberán contener todos los asuntos significativos que requieran el juicio profesional del Auditor así como su conclusión sobre los mismos.

Como parte de los papeles de trabajo, generalmente se incluye, entre otra, la siguiente información:

- a) Extractos o copias de asambleas de accionistas, sesiones del consejo de administración, contratos y otros documentos legales importantes.
- b) Información respecto a la estructura organizacional y legal de la entidad.
- c) Evidencia del proceso de planeación y programa de Auditoría.
- d) Evidencia del estudio y evaluación del sistema contable y de control interno, la que puede estar referida a cuestionarios, diagramas de flujo, memoranda descriptivos o una combinación de estos métodos
- e) Análisis de transacciones y saldos.
- f) Análisis de tendencias y razones financieras significativas.
- g) Registro de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de Auditoría aplicados.
- h) Evidencia de que el trabajo llevado a cabo fue supervisado y revisado.

l) Indicación y respecto de quién aplicó los procedimientos de Auditoría y en qué fecha fueron aplicados.

j) Comunicaciones con otros Auditores, expertos y otros terceros involucrados.

k) Cartas o documentos relativos a asuntos de Auditoría comunicados o discutidos con el cliente, incluyendo los términos del trabajo y debilidades importantes en el control interno contable

l) Declaraciones recibidas del cliente.

m) Conclusiones de la revisión, incluyendo la resolución y tratamiento dado a las excepciones y asuntos poco usuales, detectados en la aplicación de los procedimientos de Auditoría

n) Copia de la información financiera examinada y de los informes de Auditoría correspondientes

En el caso de Auditorías recurrentes, algunos de los papeles de trabajo pueden clasificarse como archivos de carácter permanente, por contener información importante para el desarrollo de futuras revisiones, a diferencia de los archivos ordinarios que contienen datos que se relacionan básicamente con la Auditoría de un solo periodo.

Los papeles de trabajo son propiedad del Auditor, y a petición expresa podrá poner a disposición de su cliente partes o extractos de los mismos sin que éstos constituyan un sustituto de los registros contables.

El Auditor deberá adoptar los procedimientos necesarios para asegurar la custodia y confidencialidad de sus papeles de trabajo, y deberá conservarlos por el tiempo que sea necesario con objeto de satisfacer las necesidades de su práctica y cualquier requerimiento legal o profesional.

2. Control de Calidad.

Es indudable que todo trabajo o producto del esfuerzo humano, debe someterse a un control de calidad. Por lo tanto, el trabajo de Auditoría que realiza el Contador Público también debe sujetarse a un control de calidad, sobre todo debido a la naturaleza y extensión del trabajo de Auditoría, ya que en la mayoría de las ocasiones es necesario delegar varias fases del trabajo a diferentes personas.

El control de calidad es un concepto que incluye la independencia del Contador y su personal con respecto a su cliente, los sistemas de contratación y promoción del personal, la asignación de este a los trabajos y la supervisión del trabajo, entre otros.

El control de calidad es un sistema que se debe establecer por cada Contador Público, para lograr que sus trabajos reúnan los requisitos que establecen las normas de Auditoría

El objetivo de este boletín, es establecer y explicar los procedimientos para la aplicación práctica de los pronunciamientos relativos al control de calidad del trabajo de Auditoría de estados financieros

Pronunciamientos normativos relativos al control de calidad.-

Los elementos de control de calidad y las políticas y procedimientos que se deben implantar para lograrlo se mencionan a continuación

- Deben establecerse políticas y procedimientos que den una seguridad de que el Contador Público y su personal, mantienen independencia conforme a las normas de Auditoría

Tanto el Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., como el pronunciamiento del Boletín 2010 de la Comisión de Normas y Procedimiento de Auditoría establecen todos los requisitos que para conservar la independencia deben cumplir los Contadores Públicos, entre los que destacan:

- El que, cuando un Contador Público acepte un puesto incompatible con el ejercicio independiente de la profesión deberá retirarse de su actividad profesional.
- El que sea cónyuge, pariente, etc. del socio principal de la empresa auditada o de algún director o empleado.
- El que sea miembro del Consejo de Administración de la empresa auditada, etc.

Para cumplir con este elemento de control de calidad se recomienda que los Contadores Públicos exijan a sus socios, en su caso, y a su personal que confirmen por escrito, periódicamente, que no se encuentran dentro de ninguna

de las limitaciones a la independencia que señala el Código de Ética Profesional y las Normas de Auditoría, y que, en el caso de que alguno se coloque en cualquiera de las mencionadas limitaciones, lo informen para tomar las medidas que eviten la falta de independencia.

- Debe cuidarse que las personas que se contraten para los trabajos de Auditoría posean las características necesarias que les permitan ejecutar su trabajo competentemente

La calidad del trabajo de un Contador Público depende de la integridad y competencia de las personas que planean, ejecutan y supervisan el trabajo; por lo tanto, la contratación de personal es un factor del mantenimiento de la calidad en los trabajos de Auditoría

- Establecimiento de un plan de educación profesional continua

Se recomienda realizar cursos de entrenamiento que deberán ser sustentados por el Contador Público o personal calificado. Los cursos deberán ser por niveles; en caso de que el Contador Público no cuente con elementos suficientes deberá asistir y enviar a su personal a programas de entrenamiento, seminarios, conferencias, etc., sustentados por el Colegio de Contadores Públicos de la localidad, por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., o por cualquier otro organismo que imparta cursos afines a la profesión. También se completará el desarrollo profesional del personal por artículos publicados en revistas, sobre nuevos libros, etc., a través del mantenimiento de una biblioteca técnica.

- Establecimiento de un sistema de promoción de personal

Se recomienda establecer evaluaciones periódicas del trabajo del personal, discutiéndolas con el personal mismo para su mejoría y para concientizarlo de la importancia de su trabajo. Por otra parte, se deberá aumentar gradualmente la responsabilidad asignada a cada persona según sus aptitudes y entrenamiento.

- Establecimiento de un plan de asignación de personal a los trabajos de Auditoría.

Deberá tomarse en cuenta en cada trabajo la naturaleza de éste, así como la experiencia y la especialización del personal asignado; a mayor experiencia mayor supervisión directa. Se deberán programar por anticipado, los trabajos a realizar indicando las necesidades de personal y sus características

- Establecimiento de un sistema de investigación y consulta en casos

especiales.

Es recomendable que el Contador Público establezca un sistema de investigación y consulta con sus socios, en su caso, o con su personal, o con otros profesionales (abogados, ingenieros, etc.) cuando encuentre situaciones especiales en el desarrollo de algún trabajo de Auditoría.

- Establecimiento de un sistema de planeación, ejecución y supervisión del trabajo en todas sus fases, para comprobar que este se realiza con las normas de Auditoría y de calidad establecidas por el Contador Público

Para facilitar la planeación, ejecución y supervisión, se deben proporcionar lineamientos en cuanto a la forma y contenido de los papeles de trabajo y en cuanto a la naturaleza y extensión de las instrucciones, que deben ser incluidas en los programas de Auditoría

Para documentar la supervisión ejercida sobre el trabajo, es conveniente que el Contador Público prepare un cuestionario de cumplimiento de las normas y procedimientos de Auditorías relativas a la ejecución del trabajo y a la emisión del dictamen

De los exámenes de los trabajos realizados, deberán surgir acciones para mejorar cada vez más las actuaciones del Contador Público

- Deberán establecerse reglas para la aceptación y la conservación de la clientela

Para cumplir con lo anterior podrá solicitar información de abogados, banqueros, cámaras de comercio, industria, etc., acerca de la reputación de los clientes que solicitan sus servicios, para evitar tener relación con empresas cuya administración no tiene integridad moral.

Evaluar la capacidad de servir al cliente en forma adecuada, particularmente por lo que se refiere a la experiencia en el tipo de negociación, tamaño del trabajo y personal disponible para la Auditoría

Evaluar periódicamente a todos los clientes para considerar la conveniencia de continuar con ellos, atendiendo a los problemas que surjan de la Auditoría respectiva.

- Deberán usarse sistemas de inspección para comprobar que los procedimientos para mantener el control de calidad se están cumpliendo

Esta inspección se hará a través de revisiones del cumplimiento de los elementos de control de calidad señalados en los párrafos anteriores

3. Importancia relativa y riesgo en Auditoría.

Desde que esta profesión se formalizó, con la adopción de las normas de Auditoría generalmente aceptadas, quedó establecido que no es necesario examinar todas y cada una de las partidas que integran los diferentes rubros o áreas de los estados financieros.

Al mismo tiempo, se ha aceptado que el énfasis de Auditoría debe darse en relación directa, tanto a la importancia relativa de las partidas, como al riesgo probable de que dichas partidas tengan errores

Nuestra normatividad actual hace referencia formal a los conceptos de Importancia relativa y Riesgo de Auditoría en diversos boletines, mencionándose como ejemplo los siguientes

El Boletín 1020 "Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y naturaleza de la Auditoría de estados financieros", establece que la determinación del alcance, naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría se debe basar, entre otros aspectos, en los conceptos mencionados de Importancia relativa y Riesgo de Auditoría

El Boletín 3060 "Evidencia comprobatoria" indica que la obtención de la evidencia de auditoría debe guiarse también por estos dos conceptos

En el Boletín 5020 "Evidencia comprobatoria" se mencionan los términos de error tolerable y riesgo de Auditoría para referirse a estos conceptos. Además se mencionan los tres elementos que integran el riesgo de Auditoría

Sin embargo, en los boletines existentes no se ha hecho una referencia clara a la relevancia que adquieren la Importancia relativa y el Riesgo de Auditoría en la fase de planeación. Tampoco se ha explicado claramente como se relaciona el efecto que tienen estos conceptos en las diferentes fases de la Auditoría de estados financieros

Debido a lo anterior, y considerando que era conveniente concentrar y uniformar las referencias a estos términos, así como proporcionar al Auditor una guía más amplia para su uso en las diferentes fases de la Auditoría, se considero que era necesario preparar el presente boletín

El objetivo del boletín 3030 "Importancia relativa y riesgo en Auditoría" es

definir los conceptos de Importancia relativa y Riesgo de Auditoría, y explicar el efecto que tienen en la planeación y desarrollo de una Auditoría de estados financieros.

Importancia relativa.-

La "Importancia relativa" representa el importe acumulado de los errores y desviaciones de principios de contabilidad, que podrían contener los estados financieros sin que, a juicio del Auditor y a la luz de las circunstancias existentes, sea probable que se afecte el juicio o decisiones de las personas que confían en la información contenida en dichos estados. Se debe juzgar el efecto cuantificado en relación a los estados financieros tomados en conjunto; sin embargo, también se deben considerar algunos aspectos cualitativos tales como una revelación o presentación inadecuada, la importancia de un rubro específico para la empresa en particular (por ejemplo inventarios para una empresa industrial), el hecho de que el error o desviación afecte varios rubros de los estados financieros, etc.

El Auditor debe establecer el límite de la Importancia relativa basado en su juicio profesional, considerando las necesidades o expectativas de un usuario normal y razonable de los estados financieros auditados.

Como ya se indicó, en los aspectos que deben considerarse para determinar la Importancia relativa se deben incluir tanto factores cuantitativos como cualitativos, sin embargo, el resultado debiera cuantificarse siempre que sea posible, para poder juzgar su efecto en los estados financieros. Por ejemplo, el hecho de que los inmuebles estén hipotecados puede de por sí ser un hecho importante, sin embargo, si el valor de dichos inmuebles es muy bajo, podrá no ser necesario revelarlo en los estados financieros auditados, o incluso ni siquiera investigar la posible existencia de gravámenes sobre esos activos.

En los casos de incertidumbre cuyo resultado no es susceptible de ser estimado razonablemente por la administración, el Auditor debe juzgar si es probable que se origine una pérdida en exceso a la importancia relativa, a fin de incluir las revelaciones que procedan.

Riesgo de Auditoría.

El "Riesgo de Auditoría" representa la posibilidad de que el Auditor pueda dar una opinión sin salvedades, sobre unos estados financieros que contengan errores y desviaciones de principios de contabilidad en exceso a la importancia relativa.

El Riesgo de Auditoria está integrado por el efecto combinado de los tres diferentes riesgos que se explican a continuación.

- Riesgo inherente -

Representa el riesgo de que ocurran errores importantes en un rubro específico de los estados financieros, o en un tipo específico de negocio, en función de las características del negocio, en función de las características o particularidades de dicho rubro (Cuenta, saldo o grupo de transacciones) o negocio, sin considerar el efecto de los procedimientos de control interno que pudieran existir

- Riesgo de control -

Representa el riesgo de que los errores importantes (que excedan a la importancia relativa al agregarse a otros errores) que pudieran existir en un rubro específico de los estados financieros, no sean prevenidos o detectados oportunamente por el sistema de control interno contable en vigor

- Riesgo de detección -

Representa el riesgo de que los procedimientos aplicados por el Auditor no detecten los posibles errores importantes que hayan escapado a los procedimientos de control interno

El riesgo inherente toma en cuenta el hecho de que la probabilidad de que ocurran errores importantes es mayor en algunos tipos de negocios, o en algunas cuentas o grupos de transacciones. Por ejemplo, el efectivo es más susceptible a robos o malos manejos que un inventario de artículos voluminosos. Por otra parte, una empresa que tiene su inventario distribuido en un gran número de pequeñas sucursales, puede tener un mayor riesgo en esta área que otra empresa que tenga concentrado su inventario en una sola localidad. Asimismo, una cuenta que incluya cálculos complejos es más susceptible a errores que una cuenta que incluya sólo cálculos sencillos

El riesgo de control disminuye en la medida en que aumenta la efectividad con que el sistema de control interno alcanza los objetivos, tanto generales como específicos, establecidos en el Boletín 3050 emitido por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría sobre "Estudio y evaluación del Control interno". Sin embargo, el riesgo de control nunca desaparece totalmente aun cuando se alcancen todos los objetivos del sistema de Control interno, debido a las limitaciones inherentes a cualquier sistema de este tipo.

El riesgo de detección disminuye en la medida en que aumenta la efectividad de los procedimientos de Auditoría aplicadas por el Auditor. Como se indica en el Boletín 5020 "El muestreo en la Auditoría", una parte del riesgo de detección se origina en el hecho de que normalmente no se examina la totalidad de las partidas que integran una cuenta o un rubro de los estados financieros (riesgo de muestreo), y otra parte se origina por la posibilidad de seleccionar un procedimiento o interpretar erróneamente los resultados obtenidos.

Los riesgos inherentes y de control existen en forma independiente de la Auditoría, la función del Auditor consiste simplemente en evaluarlos adecuadamente, lo cual en la práctica puede hacerse en forma independiente o combinada. En el caso del riesgo de control el Auditor debe aplicar las pruebas de cumplimiento necesarias para probar los controles en los que basó la evaluación.

Por el contrario, el riesgo de detección lo establece el Auditor al determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de sus pruebas sustantivas, las cuales pueden ser aplicadas en forma selectiva a los elementos que integran los saldos o transacciones, o bien pueden consistir en procedimientos de revisión analítica.

El riesgo de detección se debe establecer en relación inversa a los riesgos inherentes y de control. A menor riesgo inherente y de control, mayor puede ser el riesgo de detección que acepte el Auditor (pruebas más sencillas, alcances menores, o fechas más alejadas del cierre del ejercicio). Sin embargo, para las cuentas o grupos significativos de transacciones, no se pueden eliminar totalmente las pruebas sustantivas aun cuando los riesgos inherentes y de control sean bajos.

Como ya se indicó, las pruebas de cumplimiento tienen por objeto verificar que los controles en que basamos nuestra evaluación del riesgo de control, estén operando efectivamente. Por otra parte las pruebas sustantivas con que establecemos el Riesgo de detección, tienen por objeto detectar posibles errores en las cuentas o grupos de transacciones. Sin embargo, en la práctica es común que ambas pruebas se apliquen conjuntamente sobre las mismas partidas de un grupo de transacciones, con lo cual se incrementa la eficiencia de la Auditoría. En este caso, el Auditor debe tener cuidado especial en el diseño de las pruebas y en la evaluación de los resultados, a fin de asegurar que se alcanzan los dos objetivos.

Así como la Importancia relativa la debe concretar el Auditor en un importe, el Riesgo de Auditoría en sus tres componentes se puede también concretar en un porcentaje. Sin embargo, en este caso es igualmente válido definirlo en

términos de un rango. Por ejemplo riesgo bajo, moderado o alto. Utilizando esta forma de medición a continuación se muestra una tabla que ilustra la interrelación que existe entre los tres componentes del Riesgo de Auditoría.

Riesgo de control	Alto	Medio	Bajo
Riesgo inherente	Riesgo de detección		
Alto	Bajo	Bajo	Medio
Medio	Bajo	Medio	Alto
Bajo	Medio	Alto	Alto

Como puede verse en la tabla anterior, si el Auditor evalúa los riesgos inherentes y de control como altos, esta obligado a establecer un riesgo de detección bajo para que el Riesgo total de Auditoría siga siendo aceptable.

Aplicación de los conceptos de Importancia Relativa y Riesgo de Auditoría.

La determinación de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de Auditoría, así como la evaluación del resultado de dichos procedimientos, deben basarse, entre otros aspectos, en los conceptos de Importancia relativa y riesgo de Auditoría

El auditor debe considerar los conceptos de Importancia relativa y Riesgo de Auditoría, tanto en la fase de planeación y en el diseño de los procedimientos a aplicar, como en el proceso de aplicación de dichos procedimientos y en la evaluación de los resultados obtenidos

En la fase de planeación del Auditor considera estos conceptos para asegurarse de que obtendrá la evidencia suficiente y competente que le servirá para que, en la fase de evaluación de resultados, pueda juzgar si, en su opinión, los estados financieros están presentados razonablemente de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Las palabras incluidas razonablemente en el texto del dictamen, llevan implícito el juicio del Auditor en el sentido de que el Riesgo de Auditoría se controló adecuadamente, y de que los errores encontrados o que pudieran existir, no afectan en forma "importante" a los estados financieros.

La planeación de la Auditoría.

Como ya se indicó, los conceptos de Importancia relativa y Riesgo de Auditoría adquieren una relevancia en la fase de planeación y diseño de los procedimientos a aplicar, ya que, de no considerarse estos conceptos en forma adecuada, el Auditor puede llegar a la etapa final de su trabajo y encontrar que no tiene la evidencia suficiente y competente que le permita soportar su opinión, o lo que es peor, se puede materializar el riesgo de emitir una opinión sin salvedades sobre estados financieros que contengan errores o desviaciones de principios de contabilidad, en exceso a la importancia relativa.

La importancia relativa en la planeación de la Auditoría.

En la etapa de planeación, el Auditor generalmente debe establecer el nivel de importancia relativa sobre unos estados financieros que aun no se han preparado. Hay que recordar que las etapas de planeación normalmente se llevan a cabo varios meses antes del cierre del ejercicio. Al nivel de importancia relativa que se determina en estas condiciones se le puede denominar para efectos prácticos importancia relativa de planeación.

Al determinar la importancia relativa de planeación, el Auditor debe aplicar su criterio y experiencia para elegir los mejores elementos disponibles, como pueden ser estados financieros a una fecha intermedia (considerando posibles cambios por estacionalidad), estados financieros anualizados, estados financieros presupuestados (siempre y cuando exista una buena experiencia de cumplimiento con presupuesto), estados financieros auditados de años anteriores (estimando los efectos de inflación y cambios en volumen), etc.

En virtud de que el Auditor no puede anticipar todos los elementos que existirán a la fecha en que evaluará los resultados obtenidos y preparará su informe, el nivel de importancia relativa de planeación, normalmente diferirá del que determine finalmente para efectos de evaluación. Si este último resulta menor, la evidencia reunida puede no ser suficiente y el Auditor tendría que evaluar la necesidad de ampliar algunos de los procedimientos aplicados.

El nivel de importancia relativa puede definirse en función del estado de resultados o del balance general, sin embargo, para efectos de planeación el Auditor deberá solicitar el nivel más bajo y aplicarlo para todos sus procedimientos de Auditoría. Por ejemplo, si establece que los errores acumulados serían importantes en relación al estado de resultados al exceder de \$100,000, pero en relación al balance serían importantes sólo si exceden de \$200,000, no sería adecuado diseñar procedimientos de Auditoría para

detectar solamente errores acumulados en exceso a esta última cifra.

Debe tenerse cuidado para evitar que la importancia relativa de planeación se basa en elementos que en sí mismos sean poco importantes, ya que se podrían llegar a establecer niveles de importancia relativa inaceptablemente bajos. Por ejemplo, al definir la importancia relativa de planeación para el estado de resultados, es común utilizar como elemento principal el resultado del ejercicio, ya que para el usuario de los estados financieros esta partida específica tiene una relevancia especial. Sin embargo, si la empresa está operando a un nivel cercano al punto de equilibrio, el resultado del ejercicio podría no ser un elemento adecuado para basar la importancia relativa de planeación. En este caso, incluso un error que convirtiera la utilidad en pérdida podría no ser importante en relación a los estados financieros tomados en su conjunto.

Como ya se indicó, el Auditor considera la importancia relativa de planeación al diseñar los procedimientos de Auditoría para cada cuenta o grupo de transacciones. De esta manera, los procedimientos de Auditoría se diseñan específicamente para detectar errores que en combinación con los que puedan existir en otras áreas, sean importantes en relación a los estados financieros tomados en su conjunto.

Para lograr lo anterior, es recomendable establecer el nivel máximo de errores aceptables en cada rubro de los estados financieros considerando que al agregarse a los errores que pudieran encontrarse en otros rubros, no se debe exceder el nivel de la importancia relativa de planeación.

En la práctica, los Auditores aplican diversos métodos para establecer el nivel máximo de errores aceptable para cada rubro de los estados financieros. Sin embargo, es obvio que ese nivel en todos los casos deberá ser menor a la importancia relativa de planeación.

El Riesgo de Auditoría en la etapa de planeación.

El Riesgo de Auditoría debe considerarse por el Auditor el nivel de los estados financieros tomados en conjunto. Sin embargo, en virtud de que la mayoría de los procedimientos de Auditoría se aplican sobre saldos de cuentas o grupos de transacciones, el Riesgo de Auditoría debe considerarse también a ese nivel, en sus tres componentes explicados previamente.

Se considera el riesgo de Auditoría al nivel de los estados financieros durante la etapa de planeación. En este momento, el Auditor evalúa un riesgo general con base en su conocimiento de la empresa, giro del negocio y ambiente

de control. Este último se forma por aspectos tales como la estructura organizacional, la calidad de la administración, el funcionamiento del consejo de administración, las políticas de personal, el funcionamiento de Auditoría interna, vigilancia de organismos externos (como la Comisión Nacional Bancaria), etc.

Como parte de esta evaluación del riesgo general, el Auditor debe considerar si existen problemas de negocio en marcha

Al evaluar el riesgo de Auditoría para una cuenta o grupo de transacciones, el Auditor evalúa los riesgos inherentes y de control y establece el riesgo de detección, como ya se explicó anteriormente. En ocasiones, el Auditor puede considerar que no es eficiente o práctico evaluar los riesgos inherentes o de control para una cuenta específica o grupo de transacciones, en cuyo caso debe establecer dichos riesgos a su nivel máximo

La evaluación de los resultados-

La evaluación del riesgo de Auditoría puede ir cambiando durante el curso de la misma. Por ejemplo, en la fase de planeación el Auditor puede estimar que los riesgos inherentes y de control son bajos. Sin embargo, después de aplicar los procedimientos de Auditoría, puede concluir que dichos riesgos eran en realidad medios o altos. En este caso, tendrá que ampliar el alcance de sus procedimientos, o llevar a cabo procedimientos adicionales, que le permitan reducir el riesgo de detección, y así poder alcanzar el nivel de riesgo de Auditoría planeado originalmente.

Al evaluar la evidencia reunida para determinar si los estados financieros están razonablemente presentados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, el Auditor determina el nivel de importancia relativa para propósitos de evaluación, el cual, como ya se indicó, puede ser diferente al nivel que determinó previamente para propósitos de planeación.

Posteriormente, el Auditor debe estimar el efecto total de los errores o desviaciones de principios de contabilidad encontrados en las diferentes cuentas o grupo de transacciones, para verificar que no se exceda la importancia relativa. En esta estimación, el Auditor no sólo debe sumar el importe de los errores encontrados y no corregidos, sino que debe analizar cualitativamente dichos errores y, en su caso, proyectarlos para incluir el efecto estimado de los errores que pudieran existir en las partidas no examinadas

Si se excede el nivel de importancia relativa, el Auditor deberá discutir esta situación con la administración de la empresa y, en caso de que no se efectúen las correcciones necesarias, deberá considerar la necesidad de emitir una opinión con salvedades o una opinión negativa

4. Planeación y supervisión del trabajo de Auditoría

La Auditoría de estados financieros, al igual que otras actividades profesionales, requiere de una planeación adecuada para poder alcanzar totalmente sus objetivos en la forma más eficiente posible. Desde luego, la planeación detallada de algunos procedimientos no puede hacerse con exactitud si no se conoce el resultado de algunos otros. Por consiguiente debe haber un plan inicial, a ser revisado continuamente y en su caso modificado al mismo tiempo que se supervise el trabajo ya efectuado

Desde el punto de vista práctico no es común que un Contador Público realice por sí mismo las fases de una Auditoría, especialmente porque estas incluyen normalmente áreas cuyo examen es más sencillo y puede ser realizado por personas con menor experiencia. La estructura de los despachos de Contadores Públicos es muy variada y va desde el Contador Público que trabaja por sí mismo, hasta el despacho en donde se encuentra una organización completa de tipo piramidal

El objetivo de este boletín es, establecer y explicar los procedimientos para la aplicación práctica de los pronunciamientos relativos a la planeación y supervisión del trabajo de Auditoría

- Pronunciamientos normativos relativos a la planeación de la Auditoría

Para planear adecuadamente el trabajo de Auditoría el Auditor debe conocer:

- a) Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que va a realizar.
- b) Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente

La planeación de la Auditoría puede verse afectada dependiendo del fin específico del trabajo a realizar, por ejemplo la adquisición de un negocio, la solicitud de un crédito bancario, la realización de una emisión de obligaciones, etc.

El conocimiento de las características de operación se refiere tanto a las normales (productivas y financieras) que constituyen el objeto propio de la empresa, así como a las marginales o extraordinarias

Las condiciones jurídicas de una empresa se refieren a los documentos legales que conforman su personalidad, su posibilidad de realizar operaciones, su organización, su relación con el estado, el régimen de sus propiedades, las condiciones de orden contractual, etc

El sistema de control interno constituye el elemento más importante sobre el que descansa la planeación de la Auditoría. Su estudio y evaluación constituyen otra norma de ejecución del trabajo que se describe en un boletín por separado

La planeación implica prever cuales procedimientos de Auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo

La información necesaria para planear adecuadamente el trabajo de Auditoría se obtiene de muy diversas maneras, de acuerdo con la naturaleza y las condiciones particulares de la empresa, dentro de las cuales destacan las siguientes:

- a) Entrevistas con el cliente para determinar el objetivo, las condiciones y limitaciones del trabajo, el tiempo a emplear, los honorarios y los gastos, la coordinación del trabajo de Auditoría con el personal del cliente, y todos aquellos puntos que, por su naturaleza, ameriten ser definidos antes de la iniciación del trabajo
- b) Visitas a las instalaciones y observación de las operaciones para conocer las características operativas de la empresa y el sistema de control interno.
- c) Entrevistas con funcionarios para obtener información sobre las políticas generales de la empresa, tanto las relativas a producción como al aspecto comercial y financiero, y las referentes a los criterios de contabilización
- d) Lectura de algunos documentos que se relacionen con la situación jurídica de la empresa
- e) Lectura de los estados financieros para obtener información básica sobre el volumen y la naturaleza de las operaciones de la empresa

f) Revisión de informes y papeles de trabajo de Auditorías anteriores, para aprovechar la experiencia acumulada

g) Estudio y evaluación preliminar del sistema de control interno El sistema de control interno de la empresa ha de ser estudiado y evaluado para poder efectuar una planeación correcta del trabajo de Auditoría Por las razones enunciadas en el párrafo 11, se omiten en el presente boletín el estudio de esta fase concreta

Una vez obtenida la información necesaria, el Contador Público podrá prever cuales procedimientos de Auditoría van a emplearse, la extensión y la oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo.

El Auditor debe dejar evidencia en sus papeles de trabajo de haber planeado la Auditoría

El resultado de la planeación de la Auditoría se refleja finalmente en un programa de trabajo Este es un enunciado lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de Auditoría que habrán de emplearse, la extensión que se les ha de dar, la oportunidad con que se han de aplicar y la asignación del personal

Puede suceder que la planeación de una fase concreta del trabajo no pueda realizarse detalladamente sino hasta algún momento posterior Cuando esto no afecta substancialmente a los planes para otras fases del trabajo, se puede diferir la planeación de cualquier parte de la Auditoría y comenzar el trabajo sobre otra fase de la misma En resumen, podemos decir que no es necesario para iniciar una fase de trabajo de Auditoría, que estén planeadas detalladamente todas las fases de ella, aunque sí es necesario que este planeada en lo general toda la Auditoría y en lo particular la fase concreta que se va a desarrollar.

La planeación de la Auditoría no puede tener un carácter rígido El Auditor debe estar preparado para modificar el programa de trabajo cuando en el desarrollo del mismo se encuentre con circunstancias no previstas o elementos desconocidos, y cuando los resultados mismos del trabajo indiquen la necesidad de hacer variaciones o ampliaciones a los programas previamente establecidos

La planeación no debe entenderse únicamente como una etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo, sino que esta debe continuar a través de todo el desarrollo de la Auditoría De igual manera, como se comentará mas

adelante, la supervisión no debe entenderse como una etapa final, sino que se inicia desde la planeación misma en la medida en que ésta se delegue en otras personas

**Pronunciamientos normativos relativos
a la supervisión del trabajo de Auditoría.**

La supervisión debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del Auditor supervisado.

La supervisión debe ejercerse en todos los niveles o categorías del personal que intervenga en el trabajo de Auditoría.

De acuerdo con la organización del despacho podrán existir diversos niveles de experiencia en su estructura como son el propio Contador Público o socios del despacho y los Auditores con diferentes grados de experiencia y responsabilidad

Las situaciones que pueden presentarse en la práctica son muy variadas en lo que se refiere al personal que participa en la planeación, en el desarrollo del trabajo y la terminación del mismo, por lo que la supervisión debe hacerse en función a esas situaciones particulares y de la estructura del despacho. Sin embargo, todo trabajo ejecutado debe estar supervisado por una persona de mayor experiencia y capacidad profesional, de tal manera que el Contador Público asuma la responsabilidad total del trabajo como si lo hubiera hecho personalmente

No sólo hay que atender a la experiencia para decidir sobre el grado de supervisión a ejercer; también hay que considerar el grado de entrenamiento técnico y capacidad profesional como Auditor y por lo mismo, requerir de mayor supervisión que otros con menos preparación técnica pero con mayor aptitud para el trabajo de Auditoría.

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

La supervisión en la etapa de planeación de la Auditoría comprende:

a) Análisis de los grados de experiencia y capacidad profesional de los Auditores que participarán en el trabajo, para asegurarse de que son los adecuados. Si por alguna razón existe cierta capacidad inferior o superior a la requerida, se corregirá con mayor supervisión en el primer caso o con una supervisión menor, pero directa, del Contador Público que dictamina, en el

segundo.

b) La revisión del plan general de trabajo, así como la definición de los objetivos que se persiguen en el examen, con las personas que van a ejecutarlo o supervisarlo, para asegurarse de que se darán los pasos necesarios tendientes a lograr un trabajo de máxima calidad profesional

c) Discusión del plan de trabajo preparado por el Auditor encargado. En esta etapa se evalúan los alcances de los procedimientos que se van a aplicar en cada una de las áreas para ajustarlos de acuerdo con la eficiencia del control interno del cliente y con los objetivos del trabajo. En este aspecto la supervisión es muy importante, porque con ello se da cumplimiento a la norma de Auditoría que obliga a adecuar las pruebas en función del control interno existente.

d) Discusión y fijación del presupuesto de tiempo que va a utilizar el personal que participe en el trabajo.

La supervisión en las diferentes fases de la ejecución de la Auditoría comprende:

a) Revisión del programa de Auditoría, preparado con base en el resultado del estudio y la evaluación del control interno, así como las modificaciones que se hagan durante el desarrollo de la Auditoría

b) Explicación a los Auditores, de acuerdo con el grado de experiencia que cada uno tenga, de la forma en que debe realizarse el trabajo, los elementos del cliente con que se cuenta para efectuarlo y el tiempo estimado para la realización de las pruebas de Auditoría. Durante esta explicación debe darse a los Auditores de menor experiencia una idea del papel que juega dentro del todo, la prueba que les ha sido asignada, con objeto de que no pierdan el objetivo y el sentido de proporción del procedimiento que van a realizar

c) Presentación de los Auditores al personal del cliente con el que van a tratar y explicación de los sistemas contables, registros y demás elementos con los que van a trabajar

d) Vigilancia constante y estrecha del trabajo que están realizando los Auditores, y aclaración oportuna de las dudas que les van surgiendo en el transcurso de su trabajo, evitando de esta manera que por falta de solicitud de aclaraciones se vaya a realizar un trabajo que no sea efectivo para el objetivo que se persigue.

e) Control de tiempo invertido por cada uno de los Auditores, analizando

las variaciones contra el presupuesto. La vigilancia oportuna de estas variaciones puede detectar ineficiencias, o áreas en las que se requiera modificar el programa de Auditoria

f) Revisión oportuna y minuciosa de todos los papeles de trabajo preparados por los Auditores de niveles inferiores. Si las pruebas no fueron realizadas satisfactoriamente, se exigirán pruebas adicionales que deben realizarse para completar el trabajo. Esta revisión debe ser fundamentalmente del contenido pero también abarca la forma en que se prepararon los papeles, para dejar constancia del trabajo en la forma más efectiva posible

La supervisión en la etapa de la terminación del trabajo comprende

a) Revisión final del contenido de los papeles de trabajo para cerciorarse de que estos están completos y de que se ha cumplido con las normas de Auditoria

b) Revisión y aprobación del Contador Público que dictamina, del informe que resulta del trabajo de Auditoria realizado. En esta etapa se repasan todos los problemas importantes que se encontraron y que deben estar reflejados en los papeles de trabajo, las soluciones que se les dieron y la forma en que se reflejan en los estados financieros y en el dictamen

c) Es recomendable que antes de emitir el informe, una persona del despacho, pero ajena al trabajo específico, revise los borradores y ciertos papeles, a fin de satisfacerse de que se ha cumplido con todas las normas de Auditoria y que la opinión que se pretende emitir esta justificada y debidamente amparada por el trabajo realizado.

Debe dejarse en los papeles de trabajo evidencia de la supervisión ejercida.

Es indispensable dejar evidencia de la supervisión ejercida, puesto que es necesaria para la supervisión en el nivel inmediato superior, hasta llegar al Contador Público que dictamina. Además existe la posibilidad de que dicho Contador tenga, en un momento dado, que probar que cumplió con las normas personales y de ejecución del trabajo correspondientes

La evidencia de la supervisión debe quedar incluida en los papeles de trabajo; sin embargo, parte de ella puede quedar en cartas al cliente o memorandos de carácter interno sobre problemas específicos

Es recomendable dejar evidencia de la supervisión del trabajo en las

siguientes formas:

- a) Poniendo su inicial sobre los papeles preparados por los Auditores o supervisores. Es conveniente que el Contador Público que dictamine inicie aquellos papeles que por su importancia lo ameriten.
- b) Haciendo anotaciones en papeles de trabajo, complementando las efectuadas por los Auditores de menos experiencia para describir de mejor manera el trabajo efectuado y las conclusiones.
- c) Preparando informes sobre la actuación de los Auditores en donde normalmente se indiquen los trabajos que efectuaron, la efectividad con que los hicieron, el grado de preparación técnica y el grado de capacidad alcanzada.
- d) Mediante la preparación de un memorandum resumen de la revisión que ayude, tanto al personal que realiza el trabajo de Auditoría, como a las diferentes personas que desarrollan funciones de supervisión, incluyendo al Contador Público que dictamina, a cerciorarse de que la Auditoría fue realizada de acuerdo con las normas de Auditoría. Este memorandum resume información que ya se encuentra en los papeles de trabajo de la Auditoría: limitaciones sobre el alcance, problemas especiales encontrados y su solución, decisiones sobre ajustes, cambios en prácticas contables, operaciones descontinuadas, situaciones irregulares, incertidumbres, contingencias y otros.

5. Estudio y evaluación del control interno.

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

El conocimiento y evaluación del control interno deben permitir al Auditor establecer una relación específica entre la calidad del control interno de la entidad y el alcance, oportunidad y naturaleza de las pruebas de Auditoría. Por otra parte, el Auditor deberá comunicar las debilidades o desviaciones al control interno del cliente que son definidas en este boletín como "situaciones a informar".

El objetivo de este boletín es definir los elementos de la estructura del control interno y establecer los pronunciamientos normativos aplicables a su estudio y evaluación, como un aspecto fundamental al establecer la estrategia de

Auditoría, así como señalar los lineamientos que deben seguirse al informar sobre debilidades o desviaciones al control interno.

Definición y elementos de la estructura del control interno.

La estructura de control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad. Dicha estructura consiste de los siguientes elementos:

- a) El ambiente de control
- b) El sistema contable
- c) Los procedimientos de control

A) Ambiente de control - Representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad fortaleciendo o debilitando sus controles. Estos factores son los siguientes:

Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos

- Estructura de organización de la entidad
- Funcionamiento del Consejo de Administración y sus Comités
- Métodos para asignar autoridad y responsabilidad
- Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de Auditoría interna.
- Políticas y prácticas de personal
- Influencias externas que afecten las operaciones y prácticas de la entidad.

La calidad del ambiente de control es una clara indicación de la importancia que la administración de la entidad le da a los controles establecidos.

B) Sistema contable.- Consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información

cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica.

Para que un sistema contable sea útil y confiable, debe contar con métodos y registros que:

- a) Identifiquen y registren únicamente las transacciones reales que reúnan los criterios establecidos por la administración
- b) Describan oportunamente todas las transacciones en el detalle necesario que permita su adecuada clasificación.
- c) Cuantifiquen el valor de las operaciones en unidades monetarias
- d) Registren las transacciones en el periodo correspondiente.
- e) Presenten y revelen adecuadamente dichas transacciones en los estados financieros.

C) Procedimientos de control - Los procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable, que establece la administración para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad, constituyen los procedimientos de control. El hecho de que existan formalmente políticas o procedimientos de control, no necesariamente significa la manera en que la entidad ha aplicado las políticas y procedimientos, su uniformidad de aplicación y qué persona las ha llevado a cabo, para concluir que efectivamente está operando

Los procedimientos de control persiguen diferentes objetivos y se aplican en distintos niveles de organización y del procesamiento de las transacciones. También pueden estar integrados por componentes específicos del ambiente de control y del sistema contable. Atendiendo a su naturaleza, estos procedimientos pueden ser de carácter preventivo o detectivo

Los procedimientos de carácter preventivo son establecidos para evitar errores durante el desarrollo de las transacciones

Los procedimientos de control de carácter detectivo tienen como finalidad detectar los errores o las desviaciones que durante el desarrollo de las transacciones, no hubieran sido identificados por los procedimientos de control preventivos.

Los procedimientos de control están dirigidos a cumplir con los siguientes objetivos:

- Consideraciones generales.

Los factores específicos del ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control de una entidad, deben considerar los siguientes aspectos:

- Tamaño de la entidad
- Características de la industria en la que opera
- Organización de la entidad
- Naturaleza del sistema de contabilidad y de las técnicas de control establecidos.
- Problemas específicos del negocio
- Requisitos legales aplicables

Por ejemplo, una estructura de organización con una delegación formal de autoridad, podrá incidir favorablemente de modo importante en el ambiente de control de una entidad grande. Sin embargo, una empresa pequeña, con participación efectiva del dueño-gerente, normalmente no requiere de procedimientos de contables extensos ni de registros contables sofisticados o procedimientos de control formales, tales como políticas escritas, seguridad de la información o procedimientos para obtener cotizaciones competitivas

El establecimiento y mantenimiento de una estructura de control interno, representa una importante responsabilidad de la administración, para proporcionar una seguridad razonable de que se logran objetivos de una entidad. La gerencia deberá vigilar de modo constante, la estructura de control interno, para determinar si esta opera debidamente y si se modifica oportunamente, de acuerdo con los cambios en las condiciones existentes.

El concepto de seguridad razonable reconoce que el costo de la estructura de control interno de una entidad, no deberá exceder los beneficios esperados al establecerla.

La efectividad de la estructura de control interno, esta sujeta a limitaciones inherentes, tales como malos entendidos de instrucciones, errores de juicio, descuido, distracción o fatiga personales, colusión entre personas dentro y fuera de la entidad y si la gerencia hace caso omiso de ciertas políticas y

procedimientos.

Para tener una mejor comprensión de las políticas y procedimientos, el Auditor deberá obtener conocimiento suficiente sobre cada uno de los elementos de la estructura de control interno, a través de experiencias anteriores con la entidad y de averiguaciones con el personal apropiado, inspección de documentos y registros y observación de las actividades y operaciones. La naturaleza y alcance de los procedimientos, suele variar de una entidad a otra y se ven afectados por el tamaño y complejidad de la misma, experiencias anteriores, naturaleza de la política y procedimiento en particular y la documentación existente.

El Auditor deberá documentar su conocimiento y comprensión de la estructura de control interno, como parte del proceso de planeación de la Auditoría. La forma y alcance de esta documentación se verán influidos por el tamaño y complejidad de la entidad y la naturaleza de la estructura de control interno de la misma. Por ejemplo, la documentación de una empresa grande y compleja, podrá incluir diagramas de flujo, cuestionarios o árboles de decisiones. En cambio en una entidad pequeña la documentación en forma de memorándum, podrá ser suficiente.

- Evaluación preliminar.

En esta etapa, el Auditor efectúa un análisis general del riesgo implícito en el trabajo que va a realizar, con objeto de considerarlo en el diseño de sus programas de trabajo de Auditoría y para identificar gradualmente las actividades y características específicas de la entidad. El Boletín 3030, "Importancia relativa y riesgo de Auditoría", de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, define los tipos de riesgo y el efecto que tienen éstos en la planeación y desarrollo de una auditoría de estados financieros.

Aún cuando en esta etapa no se han aprobado los controles internos y por lo tanto, aunque cualquier decisión es preliminar, el Auditor deberá primeramente:

- a) Comprender el ambiente de control establecido por la administración para detectar errores potenciales.
- b) Describir y verificar su comprensión de los procedimientos de control de la administración.
- c) Evaluar el diseño de los sistemas de control, para determinar si es probable que sean eficaces para prevenir o detectar y corregir los errores.

potenciales identificados.

d) Formarse un juicio sobre la confianza que podrá depositarse en el control que será probado.

Una vez que el Auditor ha adquirido un conocimiento general de la estructura de control interno, estará capacitado para decidir el grado de confianza que depositará en los controles existentes, para la prevención y detección de errores potenciales importantes o bien si directamente los objetivos de la Auditoría se pueden alcanzar de pruebas sustantivas

La evaluación final de los procedimientos de control seleccionados, se hará después de llevar a cabo las pruebas de cumplimiento de dichos controles

El procesamiento electrónico de datos al evaluar la estructura del control interno.

Por la importancia que han adquirido los sistemas de PED en la información contable, así como el volumen de operaciones procesadas en ellos, la pérdida de huellas visibles y concentración de funciones contables que frecuentemente se dan en un ambiente de este tipo, el Auditor debe conocer, evaluar y en su caso, probar el sistema de PED, como parte fundamental del estudio y evaluación del control interno y documentar adecuadamente sus conclusiones sobre su efecto en la información financiera y el grado de confianza que depositará en los controles. Los lineamientos para llevar a cabo esta revisión se establecen en el Boletín 5080 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

- Pruebas de cumplimiento y evaluación final.

La finalidad de las pruebas de cumplimiento es reunir evidencia suficiente para concluir si los sistemas de control establecidos por la administración, prevendrán o detectarán y corregirán errores potenciales que pudieran tener un efecto importante en los estados financieros. Esta conclusión permite confiar en el control como fuente de seguridad general de Auditoría y disminuir el alcance de las pruebas sustantivas.

Las pruebas de cumplimiento están diseñadas para respaldar la evaluación de la aparente confiabilidad de procedimientos específicos de control. La evaluación se hará determinando si los procedimientos de control están funcionando de manera efectiva, según diseñaron, durante todo el periodo. Estas pruebas pueden implicar el examen de documentación de transacciones para buscar la presencia o ausencia de atributos específicos (controles

preventivos) o la verificación de revisiones independientes de la actuación y adecuada valuación de los importes registrados (controles detectivos)

Al efectuar una prueba de cumplimiento en una muestra de transacciones seleccionadas, se puede determinar una tasa máxima estimada de desviaciones y así llegar a una conclusión sobre la eficacia de los procedimientos de control durante el periodo examinado

Además de las pruebas que se describen es necesario establecer, por indagación y observación e inspección de documentación, la forma en que la administración se ha asegurado de que el sistema de control continua operando efectivamente, a pesar de posibles cambios en el medio ambiente

Los procedimientos de Auditoria podrian variar si como resultado de las pruebas de cumplimiento, se detectan debilidades o desviaciones a los procedimientos de control.

Comunicación de situaciones a informar.

En virtud de que las expectativas de los usuarios con respecto a la responsabilidad del Auditor para informar por escrito sobre debilidades o desviaciones relacionadas con la estructura del control interno se han incrementado, ha sido necesario definir las situaciones a informar, así como la forma y contenido de dicho informe

Durante el curso de su trabajo, el Auditor debe estar al tanto de los asuntos relacionados con el control interno, que puedan ser de interes para el cliente, los cuales se identifican como "Situaciones a Informar" Estas situaciones son asuntos que llaman la atención del Auditor y que en su opinion deben comunicarse al cliente, ya que representan deficiencias importantes en el diseño u operación de la estructura de control interno, que podrian afectar negativamente la capacidad de la organización para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera uniforme con las afirmaciones de la administración en los estados financieros. Tales deficiencias pueden incluir diferentes aspectos del control interno

El objetivo del Auditor en una Auditoria, es formarse una opinión sobre los estados financieros de la Entidad, por lo que no tiene la obligación de investigar y encontrar situaciones a informar. Sin embargo, debe estar al tanto de ellas, a través de la evaluación de los elementos de la estructura del control interno, de la aplicación de procedimientos de Auditoria sobre saldos o transacciones o de alguna otra manera dentro del curso de la revisión

El juicio del Auditor con respecto a las situaciones a informar, varía en cada trabajo y está influenciado por la naturaleza y extensión de los procedimientos de Auditoría y otros factores, tales como el tamaño de la Entidad, su complejidad y la naturaleza y diversificación de sus actividades.

Esta comunicación se debe hacer con personas de alto nivel de autoridad y responsabilidad, tales como el Consejo de Administración, el dueño de la empresa o con quienes hayan contratado al Auditor

Como parte de su trabajo, el Auditor debe además, proporcionar sugerencias que permitan mejorar la estructura de control interno existente

El Auditor también podrá identificar asuntos que a su juicio no sean estrictamente situaciones a informar o bien sean poco importantes y tendrá que decidir si comunica o no estos asuntos en beneficio de la administración

Forma y contenido del informe.

El informe debe contener

La indicación de que el propósito de la Auditoría es el de emitir una opinión sobre los estados financieros y no el de proporcionar una seguridad del funcionamiento de la estructura del control interno.

Los aspectos considerados como "Situaciones a informar".

Las restricciones establecidas para la distribución de tal comunicación

Dado el riesgo de interpretaciones erróneas con respecto al grado limitado de seguridad, al afirmar que no se identificaron "Situaciones a informar" durante la Auditoría, el Auditor deberá evaluar cuidadosamente esta situación antes de incluir tal aseveración en su informe

El Auditor deberá considerar si debe comunicar los asuntos importantes durante el curso de la Auditoría o al concluirla, en función de la urgencia de una acción correctiva inmediata.

El contenido de el boletín 3050 no limita al Auditor de la posibilidad de comunicar a su cliente situaciones y sugerencias con respecto a actividades que van más allá de los asuntos relacionados con la estructura del control interno.

6. Evidencia comprobatoria

Como se señala en el Boletín 1010 "Normas de Auditoría", mediante sus procedimientos de Auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva que permita su opinión. Debe entenderse por evidencia comprobatoria, los elementos que comprueben la autenticidad de los hechos, la evaluación de los procedimientos contables empleados, la razonabilidad de los juicios efectuados, etc., de ahí que la documentación contable por sí sola no represente toda la evidencia que el Auditor requiere para apoyar su opinión profesional.

El objetivo del Boletín 3060 "Evidencia Comprobatoria" es establecer los pronunciamientos normativos en relación a las características que debe reunir la evidencia comprobatoria, cuando se lleva a cabo una Auditoría de los estados financieros de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas

Pronunciamientos normativos.

Para obtener la evidencia comprobatoria que respalda las aseveraciones hechas en los estados financieros por la administración, el Auditor debe establecer objetivos específicos de Auditoría que confirmen la razonabilidad de dichas aseveraciones

Las aseveraciones hechas en los estados financieros, que están íntimamente relacionadas con los objetivos de Auditoría, son declaraciones de la administración que se incluyen como parte integrante de los mismos y que, por su naturaleza, pueden ser explícitas o implícitas y se refieren a lo siguiente

Existencia u ocurrencia.

Significa que los activos y pasivos de la entidad existen a una fecha específica y que las transacciones registradas han ocurrido durante un cierto período. Por ejemplo, la administración afirma que los inventarios de productos terminados que figuran en el balance general están disponibles para su venta. En forma similar, la administración afirma que las ventas en el estado de resultados representan el intercambio de bienes o servicios efectuados con clientes.

7. La responsabilidad del Auditor en el descubrimiento de errores o irregularidades

El boletín 1020 "Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y naturaleza de la Auditoría de estados financieros", establece los pronunciamientos generales normativos sobre el trabajo del Auditor e indica que el objetivo del examen de estados financieros es rendir una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con que estos presentan la situación

financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la posición financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes

Generalmente, los usuarios de los estados financieros esperan que el examen que de ellos hace un Auditor le conducirá al descubrimiento de errores e irregularidades, en caso de que existan.

Al respecto, el boletín 1020 indica que la responsabilidad del Auditor en el descubrimiento de errores e irregularidades, existe en el caso de que estos debían haber sido descubiertos y no lo fueron, porque el Auditor no cumplió con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Definiciones.

A fin de que el Auditor pueda delimitar con precisión los significados de los vocablos "error" o "irregularidad", se les define como sigue

El término "error" se refiere a fallas involuntarias en la información financiera, tales como:

- Errores aritméticos que los empleados cometen en los registros y en la información contable
- Equivocaciones en la aplicación de los principios de contabilidad
- Falta de criterio o mala interpretación de los hechos existentes a la fecha en que se preparan los estados financieros, por parte del empleado, funcionario o encargado de ello

La palabra "irregularidad" designa distorsiones intencionales en la información financiera provocadas por cualquier persona o personas miembros de la administración, empleados o terceras personas. Algunos ejemplos son los siguientes:

- Falseamiento de los estados financieros por la manipulación, falsificación o alteración de los registros o documentos
- Malversación de activos
- Omisión de información significativa en los registros o documentos.
- Registro de transacciones ficticias.

- Aplicación indebida de los principios de contabilidad.

Estudio y evaluación del control interno y alcance de las pruebas de Auditoría en relación con la existencia o la posibilidad de errores o irregularidades.

El boletín 3050 "Estudio y evaluación del control interno" establece los pronunciamientos y los procedimientos, relativos al estudio y a la evaluación del control interno, que deben servir de base para establecer la relación apropiada entre la calidad del control interno y el alcance, la oportunidad y la naturaleza de las pruebas de Auditoría

Dicho boletín establece los objetivos generales de control contable interno, tales como autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, salvaguarda de activos, verificación y evaluación, mismos que el Auditor debe cerciorarse si se están cumpliendo, para poder evaluar los riesgos inherentes y poder diseñar el alcance, la oportunidad y la naturaleza de sus pruebas de cumplimiento y sustantivas

El riesgo de que existan equivocaciones en los estados financieros, producto de errores e irregularidades en los sistemas de contabilidad, se reduce cuando las técnicas de control contable interno cumplen sus objetivos. Si este es el caso, el Auditor puede confiar en mayor grado en que tales documentos no incluyen equivocaciones de importancia y medir el alcance de sus pruebas en cuanto a la obtención de evidencia suficiente y competente para cumplir con la norma de Auditoría correspondiente

Desde luego que, aun cuando existen técnicas adecuadas que cumplan los objetivos de control contable interno, pueden haber errores o irregularidades que no se descubren porque este involucrada la administración, por colusión entre los diversos empleados, o bien, por errores de juicio o negligencia, que el Auditor debe tener siempre presentes

El Auditor, al estudiar y evaluar el control contable interno de una empresa, debe seguir los siguientes pasos para cada una de las transacciones importantes operadas:

- Considerar los tipos de errores o irregularidades potenciales importantes que pueden existir
- Determinar las técnicas de control existentes que puedan prevenirlos o detectarlos

- Revisar si estas técnicas de control existentes realmente se están cumpliendo (pruebas de cumplimiento)
- Evaluar el efecto de cualquier debilidad debida a la falta o a la inobservancia de controles preventivos o detectivos
- Definir la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos de Auditoría que deba aplicarse (pruebas sustantivas)
- Evaluar los resultados obtenidos

Limitaciones inherentes a la Auditoría de estados financieros.

La responsabilidad de la prevención y el descubrimiento de los errores e irregularidades recae en la administración, a la cual corresponde implantar un sistema adecuado de control interno y verificar la operación continua del mismo. Desde luego, que un sistema de control interno reduce pero no elimina la posibilidad de algún error e irregularidad. Existen limitaciones inherentes que el Auditor debe reconocer al considerar la efectividad de los procedimientos de control contable interno, pues este depende, en parte sustancial, de la competencia e integridad del personal de la Compañía. Cualquier sistema de control puede resultar ineficaz por las faltas intencionales de la administración o por la colusión de empleados, permitiendo que los controles preventivos y detectivos puedan ser evadidos o ignorados.

Ciertos niveles administrativos pueden estar en una posición tal que les permita pasar por encima de los mismos controles que impedirían a otros empleados cometer una falta. Los funcionarios en tales posiciones pueden, por ejemplo, exigir a sus subordinados registrar operaciones ficticias u omitir información.

Responsabilidad del Auditor.

El objetivo de realizar una Auditoría de los estados financieros es permitir a un Auditor expresar una opinión sobre los mismos. Para ello lleva a cabo una serie de procedimientos destinados a obtener evidencia suficiente y competente de que la presentación de la información financiera es adecuada en todos los aspectos importantes. Asimismo, trata de adquirir una certeza razonable de que no se ha incurrido en algún error o alguna irregularidad que pudiera ser importante para la información financiera o de que, en su caso, éste (a) se refleje adecuadamente en los estados financieros. Por lo tanto, el Auditor deberá planear su Auditoría de tal manera que pueda descubrir las distorsiones

significativas en la información financiera resultante de un error o irregularidad. Normalmente, la probabilidad de localizar errores será mayor que la de descubrir irregularidades, ya que, por lo común, a estas acompañaron actos concebidos específicamente para ocultar su existencia.

El Auditor determina los riesgos potenciales, estudia y evalúa el sistema de control contable interno, prueba controles y diseña pruebas de cumplimiento y sustantivas, aplicando su juicio profesional y basándose en los resultados de cada una de esas fases. Por lo tanto su examen está sujeto al riesgo inherente de que no se descubran algunas distorsiones en la información financiera proveniente de algún error o alguna irregularidad.

El Auditor aceptará que las declaraciones de la administración son verdaderas y que los registros y documentos son auténticos, a menos que su examen revele lo contrario. No obstante, debe mantener una actitud de escepticismo profesional al planear y efectuar todo el proceso de Auditoría y reconocer que durante su examen puede enfrentarse a condiciones o circunstancias que podrían llevarlo a localizar un error o una irregularidad de importancia significativa.

El descubrimiento subsecuente de algún error o irregularidad existente durante el periodo cubierto por el dictamen del Auditor no indica, por sí solo, que el Auditor no se ha apegado a las normas de Auditoría.

El Auditor habrá dado cumplimiento a las normas de Auditoría, si observo los pronunciamientos de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría declarados en los diversos boletines de normas y procedimientos de Auditoría. Su responsabilidad se limita a observarlas y, por lo tanto, debe documentar que así lo hizo en sus papeles de trabajo. En estos, debe evidenciar la planeación de la Auditoría; la utilización adecuada de Auditores y subordinados debidamente entrenados, el resultado del estudio y de la evaluación del control contable interno; el diseño de pruebas de cumplimiento suficientes y competentes de los controles básicos, tanto detectivos como preventivos, de las principales transacciones operadas por la empresa, el diseño y aplicación también suficientes y competentes, de procedimientos sustantivos; así como la calidad de las revelaciones suficientes en los estados financieros.

Situaciones que pueden indicar la posibilidad de la existencia de errores o irregularidades.

Durante todo el proceso de su Auditoría, desde el estudio previo de contratación, la planeación y durante todo el proceso de ejecución, el Auditor deberá tomar en consideración y evaluar el riesgo de una distorsión importante

en la información financiera, ocasionada por algún error o alguna irregularidad. Asimismo, deberá solicitar información a la administración respecto de errores o irregularidades significativos que se hayan presentado en el periodo que está auditado y, en caso necesario, deberá diseñar adecuadamente procedimientos de Auditoría para cubrir ese aspecto. Desde luego que también el Auditor debe conocer y verificar la eficacia que se repita el error o la irregularidad.

En adición a las debilidades que pudiese presentar el diseño del sistema de control contable interno y al incumplimiento de los procedimientos de control identificados, las situaciones que incrementan el riesgo o la posibilidad de un error o una irregularidad incluyen entre otras:

a) Dudas con respecto a la integridad o competencia de la administración

La administración está controlada por una persona (o grupo pequeño) y no hay un consejo o comité de vigilancia efectivo.

Existe una compleja estructura corporativa, no justificada.

Los intentos por corregir las principales fallas del control interno han fracasado continuamente, no obstante que es factible rectificarlas.

Hay una gran rotación del personal clave de los departamentos de contabilidad y de finanzas.

Falta personal competente en el departamento de contabilidad.

Se efectúan cambios frecuentes de Auditores externos o asesores legales.

b) Situaciones extraordinarias, tanto internas como externas:

Crisis en la industria.

Insuficiente capital de trabajo y falta de liquidez.

Deterioro en la generación de las utilidades.

Falta de crédito accesible.

Necesidad de una tendencia determinada de utilidades como respaldo para fijar el precio de mercado de sus acciones, debido a una oferta pública prevista, un cambio de accionistas o alguna otra razón.

Desacuerdo entre accionistas.

Peligros de obsolescencia debido a que la empresa se encuentre operando en algún campo altamente tecnificado.

Dependencia en un número reducido de clientes o proveedores

Presión sobre el personal de contabilidad para la terminación de los estados financieros en un periodo extraordinariamente corto

Malas relaciones laborales

Cambios inexplicables en los índices de operación

c) Operaciones inusitadas:

Operaciones extraordinarias, especialmente en fechas próximas al cierre del periodo y que tienen repercusiones importantes en los estados financieros

Operaciones con personas relacionadas entre si (conflicto de intereses).

Pagos por concepto de servicios prestados (por ejemplo a abogados, consultores o agentes) que parezcan excesivos en relación con el trabajo desempeñado.

d) Problemas para obtener una evidencia suficiente y competente en la Auditoría.

Registros adecuados, por ejemplo, archivos incompletos, ajustes excesivos, transacciones no registradas de acuerdo con los procedimientos normales, y cuentas de control o de mayor no conciliadas.

Documentación inadecuada de las operaciones, como, falta de autorización apropiada o de documentos de apoyo y alteración de documentos (cualquiera de estos problemas reviste una importancia mayor cuando se relacionan con operaciones significativas o inusitadas).

Excesivas diferencias entre los registros contables y las confirmaciones de terceras personas

Respuestas evasivas, poco razonables o contradictorias, por parte de la administración, a las interrogantes planteadas en la Auditoría

c) Ciertos factores, privativos de un ambiente de procesamiento electrónico de datos, que se relacionan con las condiciones y circunstancias anteriormente descritas en los incisos del a al d.

Incapacidad para obtener información de las bases de datos, debido a una documentación insuficiente u obsoleta de programas o del contenido de los registros

Numerosos cambios en los programas que no se documentan, aprueban o verifican.

Conciliación inadecuada de las bases de datos y las operaciones procesadas con los registros contables

Procedimientos cuando existen indicios de errores o irregularidades.

Si durante el examen surgen indicios de la existencia de algún error o irregularidad, el Auditor deberá considerar su efecto potencial en los estados financieros. Si considera que podría tener repercusiones importantes en la información o en los estados financieros, deberá efectuar los procedimientos de Auditoría modificados o adicionales que juzgue apropiados. La aplicación de éstos dependerá de su criterio, en cuanto a

- a) Los tipos de errores o irregularidades en que se pudiera incurrir
- b) El riesgo relativo de su ocurrencia
- c) La posibilidad de que un tipo particular de error o irregularidad pudiera tener un efecto importante en los estados financieros

Al efectuar procedimientos modificados o adicionales, al Auditor normalmente podrá confirmar o disipar cualquier sospecha de error o irregularidad. De llegarse a comprobar la existencia de este (a) deberá cerciorarse de que sus efectos se reflejen en forma apropiada en los estados financieros o bien, se corrija.

No obstante, el Auditor pudo encontrar imposible obtener suficiente evidencia de Auditoría para confirmar o disipar tal sospecha. En estas circunstancias, deberá considerar el probable impacto del supuesto equivoco sobre la información financiera y los efectos de esta limitación sobre el dictamen. En este caso, le corresponderá calcular las implicaciones legales y obtener la

asesoría legal que juzgue necesaria, antes de emitir su dictamen sobre los estados financieros

A menos de que las circunstancias indiquen claramente lo contrario, el Auditor no deberá suponer que un error o irregularidad es un hecho aislado. Si éste (a) pudo prevenirse o detectarse mediante sistema de control contable interno, el Auditor deberá considerar la evaluación que previamente hizo del sistema y, en caso necesario, ajustar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de sus procedimientos

Cuando el error o irregularidad involucre a algún miembro de la administración, el Auditor deberá reconsiderar la confiabilidad de cualquier informe o declaración que le hubiere hecho dicha persona

Comunicación de un error o irregularidad, o posibilidad de su existencia.

El Auditor deberá comunicar oportunamente al nivel adecuado de administración

a) La posibilidad de que pudiera existir una irregularidad, aun cuando sus efectos potenciales sobre la información financiera no fueran significativos y

b) El descubrimiento de un error o una irregularidad de importancia

Asimismo, considerará las circunstancias existentes para determinar a qué nivel de la organización debe informar lo anterior. Con respecto a una irregularidad, verá la posibilidad de que en su existencia este involucrada la alta dirección. En la mayoría de los casos referentes a irregularidades, el asunto debe notificarse a un nivel de la estructura organizacional de la entidad que sea superior al de las personas que se consideran implicadas. Cuando se sospeche la participación de las personas responsables de la dirección general, el Auditor normalmente tratará de obtener asesoría legal que le ayude a determinar los procedimientos por seguir

El Auditor deberá documentar adecuadamente en sus papeles de trabajo la forma en que comunico a los niveles apropiados, la existencia o su posibilidad, de un error o irregularidad, las conclusiones a que se llegó, la forma en que repercutieron la información financiera y su revelación apropiada en su dictamen, a efecto de que pueda deslindar su responsabilidad como Auditor.

8. Declaraciones de la Administración

Las normas de Auditoría que se refieren a ejecución del trabajo, establecen que el Auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para expresar su opinión.

En el desarrollo de una revisión la administración de la empresa realiza declaraciones al Auditor, tanto en forma verbal como escrita, ya sea en respuesta a solicitud específica o a través de los estados financieros. Las declaraciones escritas de la administración, normalmente confirman aseveraciones dadas al Auditor en forma verbal, indican y documentan la propiedad de dichas afirmaciones y reducen la posibilidad de malos entendidos entre la administración y el Auditor.

Las manifestaciones comúnmente utilizadas en una Auditoría de estados financieros son: la carta de declaraciones de la Administración y la confirmación de actas del secretario del Consejo de Administración.

El propósito de este boletín es establecer los pronunciamientos normativos que el Auditor debe observar al obtener manifestaciones escritas de la administración y ofrecer una guía de los asuntos que normalmente debe contener la carta de declaraciones de la administración y la confirmación de actas del Secretario del Consejo de Administración.

Pronunciamientos normativos.

La obtención de declaraciones escritas de parte de la administración confirma su responsabilidad en cuanto a la preparación y aprobación de los estados financieros. Sin embargo, dichas afirmaciones no pueden ser un sustituto de evidencia de Auditoría que el Contador Público pudiera encontrar en el desarrollo de su trabajo.

Si el Auditor no pudiera llevar a cabo algún procedimiento de Auditoría que considere necesario en las circunstancias, respecto a algún asunto de importancia para los estados financieros, existirá una limitación en el alcance de su examen, que podría ocasionar una salvedad o una abstención de opinión en su informe, sin importar si se obtuvo una declaración específica al respecto por parte de la administración de la empresa.

Las declaraciones de la administración deben incluir solamente aspectos que se consideren importantes, en relación con los estados financieros tomados en su conjunto.

La carta de declaraciones de la administración deberá dirigirse al Auditor y

llevar como fecha aquélla en que concluya su trabajo, misma que coincidirá con la del dictamen. Esta carta deberá ser firmada por el funcionario de mayor jerarquía y el responsable de la información financiera de la empresa.

En caso de existir eventos subsecuentes que deben ser incluidos, será necesario obtener una carta adicional que cubra el hecho o transacción ocurrido con posterioridad a la fecha original de la carta o utilizar doble fecha.

En caso de que el examen del Auditor cubra estados financieros consolidados, la carta de declaraciones de la administración que se obtenga de la compañía tenedora, deberá hacer referencia a dichos estados financieros consolidados.

Si el Auditor examina los estados financieros de una subsidiaria, pero no los de la compañía tenedora, podría requerir una declaración de la administración de la tenedora, respecto de asuntos que puedan afectar a la subsidiaria, tales como transacciones con partes relacionadas o la intención de la tenedora de proporcionarle apoyo financiero continuo.

En caso de que la administración de la empresa se niegue a proporcionar o ratificar declaraciones escritas que el Auditor considere necesarias, esto constituirá una limitación en el alcance. En tales circunstancias, el Auditor deberá evaluar la confianza que ha depositado en otras declaraciones de la administración durante el curso de su examen y considerar si la negativa tiene algún efecto en su informe que pueda ocasionar una salvedad o una abstención en su opinión.

Los asuntos descritos en la carta de declaraciones de la administración dependerán de las circunstancias de la contratación de los servicios del Auditor, así como de la naturaleza y bases de presentación de los estados financieros. La carta de declaraciones de la administración entre otros, incluirá los siguientes aspectos (si son aplicables)

- Reconocimiento de la administración de su responsabilidad sobre los estados financieros, preparados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o, en su caso, las bases especiales utilizadas en su preparación.

- Disponibilidad de todos los registros contables e información relativa.

- Ausencia de errores u omisiones en los estados financieros y de irregularidades que involucren a la administración o a empleados de la empresa.

- Disponibilidad de actas de Asamblea de Accionistas, juntas del Consejo de Administración y Comités de Dirección.

- Información concerniente a transacciones con partes relacionadas y sus relativos saldos por cobrar o por pagar.

- Posibles incumplimientos con contratos que puedan afectar los estados financieros.

- Planes o propósitos que puedan afectar el valor registrado o la clasificación de activos o pasivos.

- Información relativa a eventos subsecuentes

- Revelación apropiada de restricciones sobre la disponibilidad de activos

- Que las cuentas por cobrar representen operaciones reales y se muestre a su valor neto de recuperación.

- Que no existan inventarios valuados en exceso a su valor neto de realización.

- Pérdidas originadas por compromisos de compra o venta.

- Que los activos se encuentren correctamente valuados, a nombre de la compañía y que exista revelación sobre gravámenes existentes.

- Compromisos de recompra de activos vendidos previamente

- Violaciones o posibles violaciones a las leyes o reglamentos, cuyos efectos deban ser revelados en forma apropiada en los estados financieros o como base para registrar posibles pérdidas por contingencias.

- Acumulación o revelación en los estados financieros de otros pasivos y ganancias o pérdidas por contingencias.

- Que no existan reclamaciones o litigios no reportados por los abogados y que sea probable que afecten a la empresa.

- Opciones de compra de acciones de capital social, contratos o capital social reservado.

Por lo que se refiere a la confirmación de actas del Secretario del Consejo

de Administración, éste deberá cubrir el periodo comprendido desde la fecha de inicio del ejercicio examinado hasta la fecha del dictamen. Esta carta deberá incluir una relación de todas las actas de Asamblea de Accionistas, juntas del Consejo de Administración y, en su caso, de Comités de Dirección celebrados durante el periodo, indicar si éstas han sido asentadas en los libros correspondientes.

9. Confirmación de abogados.

Las normas de Auditoría que se refieren a la ejecución del trabajo establecen que el Auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera, para suministrar una base objetiva que le permita expresar su opinión.

En el desarrollo de una Auditoría de estados financieros en una empresa, es necesario que el Auditor solicite a la administración una relación de los litigios, demandas y gravámenes que la afecten, los cuales deberán ser corroborados por los abogados del cliente a través de una confirmación escrita en la que expresen su opinión sobre el posible resultado de los asuntos que tienen a su cargo.

El objetivo de este boletín es establecer los pronunciamientos normativos que el Auditor debe conservar cuando, durante su trabajo, está tratando de identificar la existencia de litigios, demandas y gravámenes promovidos por su cliente o en su contra, y ofrecer una guía de los aspectos que normalmente deben contener las solicitudes de confirmación de los abogados.

Pronunciamientos normativos.

Es indispensable que el Auditor obtenga una confirmación de los abogados de su cliente, ya que consiste en una fuente de evidencia que le proporciona elementos de juicio para expresar su opinión sobre los estados financieros sujetos a examen.

En el caso de que el cliente y/o abogado se negaran a proporcionar la información requerida, el Auditor deberá considerar esta situación como una limitación en el alcance del examen de los estados financieros.

El Auditor debe cuidar que las solicitudes de confirmación a los abogados contengan ciertos requerimientos mínimos de información que le permitan identificar adecuadamente la existencia de litigios, demandas y gravámenes. A continuación se mencionan algunos de dichos requerimientos mínimos:

- Identificación de la empresa, fecha de la revisión y alcance de la información requerida.

- Una relación en donde describa, cuantifique y opine sobre los litigios, demandas y gravámenes que existan a la fecha de la revisión, así como de aquéllos que hubieran surgido durante el periodo comprendido entre la fecha de los estados financieros y la fecha en que se emite la opinión del Auditor sobre dichos estados.

- Un informe del Auditor sobre asuntos que sin ser aún litigios, demandas o gravámenes, estén pendientes de formalizarse como tales.

- El adeudo por concepto de honorarios y gastos a la fecha de la Auditoría.

El Auditor deberá analizar y evaluar las respuestas de los abogados con el objeto de cuantificar cualquier posible pérdida o utilidad y juzgar su importancia relativa en relación a los estados financieros sujetos a examen.

**CARTA DE SOLICITUD DE CONFIRMACION
A LOS ABOGADOS.**

(Membrete del cliente)

Nombre del (los) abogado

Fecha

Estimado (s) señor (es)

Con motivo del examen que se encuentra (n) practicando nuestro (s) Auditor (es) (nombre del despacho o Contador Público) sobre nuestros estados financieros, al (fecha de cierre del ejercicio), mucho hemos de agradecerle (s) se sirva (n) proporcionarle (s) directamente a él (ellos) toda la información que tengan disponible, relacionada con esta empresa, dando (fecha de inicio del ejercicio) hasta la fecha de su propuesta, sobre los siguientes asuntos:

1. Relación detallada de los litigios en proceso, su opinión sobre su probable resolución y el monto estimado de la obligación o derecho que generaría, respecto de cada uno de ellos
2. Relación de los litigios resueltos en el periodo, así como de las obligaciones o derechos generados con ese motivo
3. Relación de los documentos o cuentas a favor de la empresa, que se encuentran en procuración con usted (es), y su opinión respecto a las posibilidades de recuperación de los mismos
4. Detalle de cualquier obligación definida o de naturaleza contingente a cargo de esta empresa, de la que usted (es), como asesor (es) de la compañía, tengan conocimiento
5. El importe de sus honorarios y gastos pendientes de pago a cargo de la compañía, hasta el (fecha de cierre del ejercicio)

Solicitamos a usted (es) se sirva (n) enviar su respuesta directamente al domicilio de nuestro Auditor (es)

.- (Nombre del despacho o Contador Público) (Dirección)

.- (Número de fax)

Anticipamos las gracias por la atención que se sirva (n) prestar a la presente.

Atentamente,

- (Nombre de la compañía)
- (Nombre y puesto del funcionario)

10. Revisión analítica.

El Boletín 1010 "Normas de Auditoría" de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, establece lo siguiente: "mediante sus procedimientos de Auditoría, el Auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetivo para su opinión"

Por otra parte, el Boletín 3060 "Evidencia Comprobatoria" de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, establece que "la evidencia comprobatoria es suficiente y competente cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen relevancia cualitativa dentro de lo examinado y las pruebas de Auditoría realizadas, ya sea por los resultados de una sola o por la concurrencia de varias, son válidas y apropiadas para que el Auditor llegue a adquirir la certeza moral, (grado de seguridad y confianza para emitir su opinión sobre los estados financieros) de los hechos que está tratando de probar y los criterios cuya corrección está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados".

Para obtener la evidencia comprobatoria, el Auditor aplica procedimientos de Auditoría para concluir respecto a la razonabilidad de la información financiera. Las pruebas que aplica el Auditor pueden ser de dos tipos de cumplimiento y sustantivas.

Las pruebas sustantivas, se definen como pruebas de las transacciones y de los saldos que se reflejan en los estados financieros, con el propósito de obtener evidencia acerca de la validez y propiedad de su tratamiento contable

Por otra parte, el Boletín 3030 "Importancia Relativa y Riesgo de Auditoría" de la propia Comisión, establece que: "el riesgo de detección lo establece el Auditor al determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de sus pruebas sustantivas, las cuales pueden ser aplicadas en forma selectiva a los elementos que integran los saldos o transacciones, o bien pueden consistir en procedimientos de revisión analítica"

El objetivo de este boletín es definir el concepto de revisión analítica y establecer los pronunciamientos normativos para su aplicación cuando se lleva a cabo una Auditoría de estados financieros, de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas.

- Naturaleza de los procedimientos de revisión analítica.

Se entiende por revisión analítica el estudio de las relaciones y tendencias significativas que se desprenden principalmente de la información financiera, incluyendo la investigación resultante sobre variaciones y partidas poco usuales.

Los procedimientos de revisión analítica, entre otros los siguientes

- a) La comparación de la información financiera actual con la de los ejercicios anteriores
- b) La comparación de los resultados obtenidos con los resultados proyectados (presupuestos, pronósticos, etc).
- c) El estudio de las relaciones de los elementos de la información financiera que se espera de acuerdo a un patrón predecible basado en la experiencia de la entidad.
- d) La comparación con la información de industrias similares
- e) El estudio de las relaciones de la información financiera con la información no financiera importante (volumen de unidades vendidas en relación al total de ingresos, cantidad de empleados para verificar el gasto por nómina, etc).

Existen diversos métodos que pueden emplearse para realizar los procedimientos antes mencionados, ya sea utilizando cifras monetarias, unidades, razones o porcentajes, y pueden aplicarse a la información financiera consolidada, a una subsidiaria, división o segmento, así como a los elementos individuales de la información financiera. La elección de los procedimientos, métodos y niveles de aplicación, es cuestión del criterio profesional del Auditor

- Oportunidad en la aplicación de los procedimientos.

La oportunidad en la aplicación de los procedimientos de revisión analítica variará de acuerdo a los objetivos de la revisión, y puede llevarse a cabo en diferentes etapas de la Auditoría, tales como:

a) En la etapa de la planeación, para ayudar al Auditor a entender el negocio del cliente y a identificar las áreas de posibles riesgos al señalar aspectos y sucesos en las operaciones de la entidad que de otra forma le podrían pasar inadvertidos. Esta información le ayudará al Auditor a determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de sus otros procedimientos de Auditoría

b) En la etapa de obtención de evidencia comprobatoria, como una prueba sustantiva de los saldos o transacciones

La utilización de procedimientos de revisión analítica como una prueba sustantiva depende de factores tales como la disponibilidad y confiabilidad de la información financiera y no financiera, la habilidad del Auditor para determinar su exactitud razonable, las relaciones claves entre los datos o el resultado probable de los cálculos, y para identificar áreas problemáticas que las pruebas de detalle podrían no revelar con la misma facilidad. En la práctica, los procedimientos de revisión analítica se utilizan con más frecuencia como pruebas sustantivas de los saldos de cuentas de resultados que de cuentas de balance, ya que la estimación del saldo probable de una cuenta de resultados es más precisa que la estimación del saldo de una cuenta de balance.

Existen casos en los que, debido a la exactitud con que se puede examinar el resultado probable, un procedimiento de revisión analítica puede convertirse en el principal procedimiento utilizado para comprobar el saldo de una cuenta importante, tal es el caso del cargo a resultados por concepto de depreciación del ejercicio o los gastos por intereses, los cuales pueden calcularse con un alto grado de certeza. Para aquellas cuentas con probabilidades mínimas de contener errores importantes y para aquellas de menor importancia relativa, el Auditor podrá decidir que un procedimiento de revisión analítica es el único procedimiento de Auditoría que será necesario aplicar para concluir sobre el saldo de la cuenta.

c) En la etapa final de la Auditoría, como una revisión general de la información financiera para evaluar la razonabilidad de las cifras de los estados financieros, determinando si las relaciones entre los elementos de los mismos están de acuerdo a lo esperado.

Planeación de los procedimientos de revisión analítica.

Normalmente, el Auditor consultará con la administración respecto a la disponibilidad y confiabilidad de la información necesaria para aplicar los procedimientos de revisión analítica, así como resultados de cualesquiera de estos procedimientos realizados por el cliente. Puede ser que el Auditor juzgue

conveniente utilizar la información analítica preparada por el cliente, siempre y cuando se cerciore de que dicha información es confiable.

Cuando el Auditor está planeando llevar a cabo procedimientos de revisión analítica, deberá tomar en consideración los factores siguientes

- Los objetivos de los procedimientos de revisión analítica y la confianza que puede esperar de sus resultados
- La naturaleza de la entidad. Por ejemplo, pueden ser más eficaces cuando se aplican a la información financiera de las secciones individuales en las operaciones de un negocio a los estados financieros de una subsidiaria, división o segmento, que cuando se aplican a los estados financieros de la entidad como un todo
- La disponibilidad de la información, ya sea financiera, como presupuestos o pronósticos, o no financiera, como el número de unidades producidas o vendidas
- La confiabilidad de la información disponible. Por ejemplo, la experiencia puede indicar que los presupuestos se elaboran sin el debido cuidado
- La aplicabilidad de la información disponible. Por ejemplo, los presupuestos pueden haber sido establecidos como objetivos a alcanzar en vez de como resultados esperados
- La comparabilidad de la información disponible, por ejemplo la información de cualquier industria en general, puede no ser comparable con la de una entidad que produce y vende artículos especializados.
- Los conocimientos obtenidos por el Auditor durante revisiones anteriores, aunado a su entendimiento acerca de la eficiencia de los controles internos y los tipos de problemas que, en periodos precedentes, han dado lugar a ajustes contables.

Grado de confiabilidad en los procedimientos de revisión analítica.

Los procedimientos de revisión analítica no sustituyen la obligación de realizar un estudio y evaluación del control interno, es decir, el Auditor debe conocer y entender los procedimientos y métodos establecidos por el cliente para controlar y procesar la información financiera. Al aplicar un procedimiento de revisión analítica, el Auditor debe satisfacerse de que la información utilizada es confiable, en particular cuando se utiliza para llegar a una conclusión sobre el

salido de una cuenta.

La aplicación de los procedimientos de revisión analítica se basa en la expectativa de que las relaciones entre los datos existen y continúan mientras no se den condiciones que apoyen lo contrario. La existencia de estas relaciones proporciona evidencia de Auditoría acerca de la precisión y validez de los datos producidos por el sistema contable.

La confianza que el Auditor deposita en los resultados de los procedimientos de revisión analítica depende de los factores siguientes:

- a) La importancia de las partidas involucradas en relación con la información financiera tomada como un todo. Por ejemplo, cuando los saldos de los inventarios son significativos para la información financiera, el Auditor no depende exclusivamente de los procedimientos de revisión analítica para obtener sus conclusiones. Por otra parte, puede basarse fundamentalmente en procedimientos de revisión analítica en el caso de partidas de resultados poco significativas, y cuando no se presentan variaciones inesperadas.
- b) La aplicación de otros procedimientos de Auditoría dirigidos hacia los mismos objetivos de Auditoría. Por ejemplo, el revisar cobros posteriores el Auditor puede confirmar los resultados obtenidos en la aplicación de los procedimientos de revisión analítica sobre la suficiencia de la estimación de cuentas de cobro dudoso.
- c) La precisión con la que se pueden obtener los resultados de los procedimientos de revisión analítica. Por ejemplo, el Auditor esperará una mayor consistencia al comparar los márgenes de utilidad bruta de un periodo a otro, que al comparar los gastos discrecionales, tales como investigación o publicidad.
- d) La evaluación de los controles internos. Por ejemplo, si los controles internos sobre el proceso de las ventas son diferentes, quizá tenga que confiar más en las pruebas de detalle que en los procedimientos de revisión analítica para obtener sus conclusiones sobre este renglón.

Investigación de variaciones y partidas poco usuales.

Cuando los procedimientos de revisión analítica identifican variaciones y partidas poco usuales, es decir, cuando existen fluctuaciones que no se esperan, o bien, ausencia de ellas cuando son esperadas, el Auditor deberá proceder a realizar una investigación de las mismas.

Usualmente la investigación se inicia con consultas a la administración y el Auditor deberá:

- Evaluar las respuestas obtenidas en dichas consultas, comparándolas, por ejemplo, con su conocimiento del negocio y con otras evidencias obtenidas durante el curso de la Auditoría.

- Considerar la necesidad de aplicar otros procedimientos de Auditoría con base en los resultados de dichas consultas.

El alcance de la investigación dependerá de:

- a) La importancia de la variación.
- b) La importancia de la cuenta de que se trate.
- c) El conocimiento del negocio y de la experiencia del Auditor.
- d) El grado en que se confiara en el procedimiento de revisión analítica para llegar a una conclusión con respecto a la cuenta en particular.

NORMAS DE INFORMACION:

1. Dictamen del Auditor.

El dictamen es el documento que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo. El público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc., conocen las formas usuales de dictámenes de los Auditores, de modo que una desviación sustancial de esos modelos requiere una explicación clara del motivo que la origina.

En el Boletín 1020 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, "Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y naturaleza de la Auditoría de estados financieros", se establece que la finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera generalmente aceptados.

Por ser declaraciones de la administración de la entidad, es importante señalar claramente que los estados financieros y sus notas son responsabilidad de la misma. En tanto que el dictamen sobre esos estados financieros es responsabilidad exclusiva del profesional que lo emite.

El objetivo de este boletín es el de establecer la forma y contenido del dictamen que debe emitir el Auditor al término de su examen practicado de conformidad con las normas de Auditoría generalmente aceptadas, y describir las modificaciones a dicho documento cuando existan limitaciones en el alcance del trabajo y/o desviaciones en los principios de contabilidad. Asimismo, también se refiere a aquellos casos en que el Auditor considera necesario incluir un párrafo de énfasis en su dictamen.

Pronunciamientos generales.

Los elementos básicos que integran el dictamen del Auditor, son los siguientes.

- Destinatario.-

Generalmente el dictamen se dirigirá a los accionistas o a quien haya contratado los servicios del Auditor

- Identificación de los estados financieros -

El dictamen del Auditor se referirá al estado de situación financiera y a los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera

Normalmente, se presentan estados financieros comparativos y el Auditor debe mencionar en su dictamen la responsabilidad que asume respecto a dichos estados, indicando en los párrafos del alcance y opinión, las fechas y periodos de los estados financieros por el examinados.

- Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía del Auditor.-

Se deberá aclarar en el cuerpo del dictamen que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía, y que la responsabilidad del Auditor es la de expresar una opinión sobre los mismos

- Descripción general del alcance de la Auditoría -

En el dictamen se deberá describir el alcance del trabajo efectuado, mediante las afirmaciones siguientes.

1.- Que el trabajo fue realizado de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas

2.- Que la Auditoría fue planeada y llevada a cabo para obtener una seguridad razonable acerca de que los estados financieros están libres de errores importantes, y que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

- 3.- Que el examen se efectuó mediante pruebas selectivas

4.- Que la Auditoría incluyó la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas efectuadas por la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros, así como una evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.

5.- Que la Auditoría proporcionó bases razonables para la opinión

- Opinión del Auditor -

El dictamen deberá establecer claramente la opinión del Auditor acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

- Redacción y firma del dictamen -

Siempre deberá aparecer el nombre y firma del Contador Público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen, sin embargo, el dictamen puede redactarse utilizando la primera persona del plural, cuando el Contador Público sea socio de una firma de Contadores Públicos cuyo nombre se menciona en dicho documento

- Fecha del dictamen -

Como regla general, la fecha del dictamen debe ser la misma en la que el Auditor concluya su trabajo de Auditoría, es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad, una vez obtenida la evidencia de la información que este dictaminando.

- Obligaciones en su uso -

Con el fin de asegurar uniformidad y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros

Pronunciamientos relativos al dictamen de estados financieros cuando no existen salvedades.

Cuando como resultado del examen practicado el Auditor puede expresar su opinión sin salvedades, el dictamen se deberá presentar como sigue.

Hemos examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía Nuestra

responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en nuestra Auditoría.

Nuestros exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la Auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La Auditoría consiste en el examen con base en pruebas selectivas de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que nuestros exámenes proporcionan una base razonable para sustentar nuestra opinión.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Pronunciamientos relativos al dictamen con salvedades.

En ocasiones, el Auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión sin salvedades, ya sea por existir desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados o por limitaciones en el alcance de su examen. Al existir cualquier excepción de importancia relativa, el Auditor deberá emitir, según sea el caso, una opinión con salvedades, una abstención de opinión o una opinión negativa, como se explica a continuación.

- Dictamen con salvedades -

Cuando el Auditor expresa una opinión con salvedades debe revelar en uno o más párrafos, dentro del cuerpo del dictamen, todas las razones de importancia que las originaron e indicar inmediatamente después de la expresión "En nuestra opinión", la frase "excepto por" o su equivalente, haciendo referencia a dichos párrafos.

a) Salvedades por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad.

El Boletín A-1 de la Comisión de Principios de Contabilidad establece que los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros

Cuando existan desviaciones en la aplicación de dichos principios contables el Auditor deberá describir en forma precisa en qué consisten, cuantificar su efecto en los estados financieros, neto del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades, y señalar el efecto en su opinión. Si las salvedades no pueden cuantificarse razonablemente, así deberá indicarse en el dictamen

Si en una nota a los estados financieros se revelan los asuntos que dan origen a desviaciones en los principios de contabilidad, el párrafo del dictamen que describe la salvedad puede abreviarse haciendo referencia a dicha nota

Considerando la importancia relativa que pudieran tener las desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad, el Auditor deberá emitir, según sea el caso, un dictamen con salvedades o un dictamen negativo

- Ejemplo de un dictamen con salvedad por desviación en la aplicación de los principios de contabilidad.

Hemos examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en nuestra auditoría.

Nuestros exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la Auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La Auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la

evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que nuestros exámenes proporcionan una base razonable para sustentar nuestra opinión.

Según se explica en la Nota... a los estados financieros, la estimación para cuentas incobrables al 31 de diciembre de 19__ y 19__ no incluye saldos que se consideran de dudosa recuperación por N\$XXXXX y N\$XXXXX respectivamente

En nuestra opinión, excepto porque la estimación para cuentas incobrables es insuficiente, como se describe en el párrafo anterior, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados

b) Salvedades por limitaciones en el alcance del examen practicado.

Para que el Auditor pueda emitir una opinión sin salvedades al alcance, se requiere que haya aplicado todos los procedimientos de Auditoría que hubiese considerado necesarios en las circunstancias.

En ocasiones, por imposibilidad práctica, o bien, por limitaciones impuestas por la administración de la compañía, el Auditor no puede aplicar todos los procedimientos de Auditoría que considera necesarios. Las situaciones mencionadas anteriormente representan limitaciones en el alcance del examen practicado, por lo que el Auditor deberá utilizar su criterio profesional para evaluar si estas restricciones son de tal importancia que deba expresar una salvedad o abstenerse de opinar, según la gravedad y naturaleza de las restricciones.

Cuando se presentan limitaciones en el alcance del examen, se debiera describir, en un párrafo dentro del dictamen, la naturaleza de dichas limitaciones.

- Ejemplo de dictamen con salvedad por limitaciones en el alcance del examen practicado:

Hemos examinado el estado de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19X2, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos,

por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en nuestra Auditoría. Los estados financieros del ejercicio 19X1 fueron dictaminados por otro Auditor quien emitió su dictamen sin salvedades y se presentan únicamente para fines comparativos.

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, nuestro examen fue realizado de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la Auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La Auditoría consiste en el examen con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Consideramos que nuestro examen proporciona una base razonable para sustentar nuestra opinión.

Debido a que fuimos contratados como Auditores de la compañía en fecha posterior al cierre del ejercicio, no presenciámos los inventarios físicos y, debido a la naturaleza de los registros contables, no pudimos satisfacernos, a través de otros procedimientos de Auditoría, del importe de los inventarios y del costo de ventas del ejercicio.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudiese haber determinado si hubiéramos presenciado los inventarios físicos, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19X2 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Pronunciamientos relativos al dictamen negativo.

El Auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, concluye que los estados financieros no están de acuerdo con los principios de contabilidad y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

El hecho de expresar una opinión negativa no eximirá al Auditor de la obligación de revelar las desviaciones importantes a los principios y las limitaciones importantes que haya tenido en el alcance de su trabajo

En el caso de que se emita un dictamen negativo, el Auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen

- Ejemplo de dictamen negativo

Hemos examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en nuestra Auditoría

Nuestros exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la Auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La Auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Consideramos que nuestros exámenes proporcionan una base razonable para sustentar nuestra opinión.

Como se menciona en la Nota X, en los estados financieros de la compañía no se reconocen los efectos de la inflación conforme lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados, considerándose que dichos efectos son importantes en atención al monto de antigüedad de los activos no monetarios, de la inversión de los accionistas y de la posición monetaria promedio mantenida durante ambos ejercicios

En nuestra opinión, debido a la importancia que tiene la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan la

situación de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, ni el resultado de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en su situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Pronunciamientos relativos al dictamen con abstención de opinión.

El auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuando el alcance de su examen haya sido limitado en forma tal que no proceda la emisión de un dictamen con salvedades. En este caso, deberá indicar todas las razones que dieron lugar a dicha abstención.

La abstención de opinión, no obstante que implica la imposibilidad del Auditor de expresar una opinión, se considera como dictamen para efectos de las normas de Auditoría.

El hecho de abstenerse de opinar no examinará al Auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes en la aplicación de los principios de contabilidad, detectadas en su revisión.

La abstención de opinión no debe usarse en sustitución de una opinión negativa. Cuando el Contador Público haya llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan la situación financiera y/o el resultado de las operaciones conforme a los principios de contabilidad, así deberá expresarlo.

En el caso de que se exprese una abstención de opinión, el Auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen.

Cuando se emite un dictamen con abstención de opinión, además de modificar la redacción del último párrafo del modelo del dictamen, se debe omitir la afirmación de la responsabilidad del Auditor incluida en el primer párrafo y, adicionalmente, eliminar el segundo párrafo o modificar su redacción de acuerdo a las circunstancias de cada caso en particular.

- Ejemplo de dictamen con abstención de opinión

Fuimos contratados para examinar el estado de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19X2, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les

son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, nuestro examen fue realizado de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la Auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La Auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.

Nuestro examen reveló que los saldos de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 19X2, que ascienden a \$XXXXX y que representan un ___% de los efectivos totales, requieren de una depuración integral, por lo que no pudimos cerciorarnos de su razonabilidad.

Debido a la limitación en el alcance de nuestro trabajo, que se menciona en el párrafo anterior, y en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener la depuración integral de las cuentas antes mencionadas, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19X2, y por el año terminado en esa fecha, considerados en su conjunto.

Otros pronunciamientos relativos al dictamen.

1.- Mención de un asunto importante en el dictamen.

Existen circunstancias en las que es necesario que el Auditor haga énfasis en su dictamen a un hecho importante que debe revelarse en los estados financieros. Estas aclaraciones o menciones no implican salvedades. Algunos de estos casos se pueden presentar cuando

= Existan contingencias no cuantificables, tales como demandas, problemas de continuidad del negocio en marcha, etc

= Existan cambios en la aplicación de los principios de contabilidad o en las reglas particulares, o por ajustes a los resultados de ejercicios anteriores por corrección de errores

= Existan operaciones importantes con partes relacionadas, empresas en etapa preoperativa, en liquidación, fusiones, escisiones, etc.

- Contingencias no cuantificables

Las contingencias no cuantificables pueden incidir en el dictamen de la siguiente forma

- a) Cuando, atendiendo a su importancia, sea necesario incluir un párrafo de énfasis en el dictamen

En este caso, no obstante que la contingencia se encuentre adecuadamente revelada en una nota a los estados financieros, el Auditor deberá mencionarla en un párrafo de énfasis en su dictamen.

A continuación un ejemplo de un párrafo de énfasis en el dictamen para mencionar una contingencia no cuantificable

Hemos examinado los estados de situación financiera de Compañía S. S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en nuestra Auditoría

Nuestros exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la Auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La Auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Consideramos que nuestros exámenes proporcionan una base razonable para sustentar nuestra opinión.

Como se menciona en la Nota X a los estados financieros, la compañía fue demandada por un cliente que considera que ciertos equipos que le vendió, por

N\$00000, no reúnen las características especificadas, y reclama la devolución del importe señalado y el pago de daños y perjuicios por N\$00000. La compañía está en proceso de demostrar al cliente que los equipos cumplen con todos sus requerimientos técnicos; sin embargo, a la fecha de este informe, la administración de la compañía y sus asesores legales no están en posición de determinar el resultado final de este asunto.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía S. S.A., al 31 de diciembre de 19____ y 19____ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

b) Cuando por falta de evidencia suficiente y competente sea necesario incluir una salvedad por limitaciones al alcance de su revisión

Es posible que el Auditor no haya podido obtener evidencia suficiente y competente para soportar las declaraciones de la administración en relación a la completa revelación de una contingencia en los estados financieros. De presentarse esta situación, deberá considerar la necesidad de expresar una salvedad en su opinión, de acuerdo a la importancia de la misma.

c) Cuando por falta de revelación suficiente sea necesaria una salvedad por desviación en la aplicación de los principios de contabilidad

Si el Auditor concluye que una contingencia no está adecuadamente revelada en los estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, deberá expresar una salvedad o una opinión negativa, según la importancia de la misma.

- Continuación de la entidad como negocio en marcha

El Auditor tiene la responsabilidad de evaluar si existen dudas sustanciales con relación a la posibilidad de la entidad para continuar como negocios en marcha.

La continuación de una entidad como negocio en marcha se puede considerar como dudosa cuando existan factores tales como Problemas de solvencia por pérdidas de operación recurrentes, capital de trabajo deficiente, incapacidad para obtener suficiente financiamiento para continuar las operaciones proyectadas, incumplimiento con los términos de contrato de

préstamos, flujos negativos derivados de las operaciones, insuficiencia en la inversión de los accionistas, índices financieros negativos, pérdidas de personal clave, huelgas o dificultades laborales, obsolescencia del producto en el mercado, cambios bruscos de paridad monetaria, etc. En estas circunstancias, el Auditor no podrá cuestionarse la existencia de la entidad como negocio en marcha y, por lo tanto, podrá tener dudas respecto a la valuación y clasificación de los activos y pasivos en los estados financieros

Por otro lado, pueden existir otros factores que atenuen los aspectos negativos, tales como capacidad para obtener nuevos financiamientos o renegociar adeudos, posibilidad de reducir costos y gastos, obtención de capital adicional, etc

El Auditor debe juzgar tanto los factores negativos como los positivos, para poder concluir respecto a la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha, hasta por el año siguiente a partir de la fecha de su dictamen. Si el Auditor concluye que aun existen dudas respecto a dicha capacidad deberá mencionar este hecho en un párrafo de énfasis en su dictamen y asegurarse que se hagan las revelaciones necesarias en las notas a los estados financieros

- Ejemplo de dictamen con mención de un problema de negocio en marcha.

Hemos examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en nuestra Auditoría.

Nuestros exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la Auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La Auditoría consiste en el examen con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Consideramos

que nuestros exámenes proporcionan una base razonable para sustentar nuestra opinión.

Como se menciona en la Nota X a los estados financieros, en el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 19___, la compañía sufrió una pérdida de N\$00000; además, a esa fecha tiene pérdidas acumuladas por N\$00000, y el estado de situación financiera muestra un exceso de pasivos circulantes sobre activos circulantes de N\$00000. adicionalmente, ha perdido mas de las dos terceras partes de su capital social y, de acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles, esto podría ser causa de disolución de la entidad, a solicitud de algún tercero interesado. Estos factores, entre otros, indican que la compañía tal vez no pueda continuar en operación. Los estados financieros no incluyen aquellos ajustes relacionados con la valuación y clasificación de los activos y con la clasificación e importe de los pasivos, que podrían ser necesarios en caso de que la compañía no pudiera continuar en operación.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19___ y 19___, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

- Cambios en principios de contabilidad o en la aplicación de las reglas particulares

El boletín A-7 de la Comisión de Principios de Contabilidad describe las causas que originan falta de comparabilidad en los estados financieros por cambios en la aplicación de los principios de contabilidad y de sus reglas particulares, así como por los cambios en las estimaciones contables, errores contables, etc.

El propósito de que el Auditor se cerciore de que los estados financieros han sido preparados observando los mismos principios, de contabilidad, incluyendo las reglas particulares de valuación y de presentación, es el de informar al lector que la comparabilidad de los estados financieros entre periodos, aún cuando éstos no se presenten comparativos, no ha sido afectada por cambios en los principios de contabilidad o en sus reglas particulares de aplicación.

Para juzgar sobre la falta de comparabilidad, el Auditor necesita estar informado de los principios de contabilidad y de las reglas particulares utilizadas

para preparar los estados financieros del ejercicio anterior, ya sea porque los examinó, o bien, por que llevó a cabo una investigación al respecto

El Auditor debe evaluar los cambios en la aplicación de los principios de contabilidad o en sus reglas particulares de valuación y de presentación, y convencerse de que a) el nuevo principio adoptado, incluyendo el método de aplicación, está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados; b) la justificación de la entidad para efectuar el cambio, es razonable y se encuentra debidamente revelada. Si un cambio en los principios de contabilidad no cumple con estas condiciones, el Auditor deberá expresar una opinión con salvedad, o bien, si el efecto del cambio es trascendente, deberá emitir una opinión negativa sobre los estados financieros

Cuando el Auditor ha verificado que el cambio en los principios de contabilidad cumple con los pronunciamientos antes indicados deberá incluir un párrafo de énfasis en su dictamen y dirigir la atención del lector a la nota a los estados financieros donde la administración analiza, justifica y, de ser posible cuantifica el cambio con mayor detalle

- Ejemplo de un dictamen en el caso de un cambio en la aplicación de los principios de contabilidad:

Hemos examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Nuestra responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en nuestra Auditoría.

Nuestros exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la Auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes y, de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La Auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros, asimismo, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Consideramos que nuestros exámenes proporcionan una base razonable para sustentar nuestra opinión.

Como se menciona en la Nota X a los estados financieros, en el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 19__ la compañía cambió el método que venía utilizando para la actualización del valor de los inmuebles, maquinaria y equipo, del de ajustes por cambios en el nivel general de precios por el de costos específicos determinados por perito independiente. Este cambio originó un incremento de aproximadamente N\$00000 en el valor neto de los activos fijos, de N\$00000 en el capital contable, y de N\$00000 en el cargo a los resultados del ejercicio por concepto de depreciación.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

2 - Estados financieros comparativos

Si en el año anterior hubo salvedades o se dio una opinión negativa, o bien, el Auditor se abstuvo de opinar, tales aseveraciones deberán mencionarse en el dictamen actual, si aún son válidas. En caso de que ya no existan los hechos que dieron origen a estas aseveraciones, el Auditor deberá mencionar en su dictamen los cambios en las circunstancias y, en su caso, modificar la opinión previamente emitida.

Cuando los estados financieros de ejercicios anteriores no hayan sido dictaminados, el Auditor deberá hacer constar este hecho en su dictamen y señalar que, por lo tanto, los estados de esos ejercicios se presentan únicamente para fines comparativos y no se expresa opinión alguna sobre ellos. Además, es conveniente que en la columna de las cifras correspondientes en los estados financieros se indique la mención de ser "No auditados".

3.- Dictamen cuando existan ajustes a resultados de ejercicios anteriores

En el caso de corrección de errores en que es necesario afectar, mediante ajustes retroactivos, los estados financieros de años anteriores, el Auditor deberá observar que se hagan las revelaciones necesarias para ayudar a los lectores a su interpretación, principalmente a aquellos que pudieran haber tomado decisiones sobre los estados financieros que ahora se corrigen. Estas revelaciones, hechas por la entidad, incluirán la justificación y explicación de las causas de los ajustes y de la conciliación de estos con los saldos de las cuentas afectadas antes de su corrección. En estos casos, el Auditor deberá, atendiendo

a su importancia relativa, mencionar este hecho en un párrafo de énfasis en su dictamen para destacar el efecto de dichos ajustes retroactivos

Cuando en el ejercicio examinado se determinen ajustes a los resultados de ejercicios anteriores y la empresa no reformule los estados financieros modificando las partidas que se hubieran afectado, el Auditor deberá, en su caso, expresar la salvedad correspondiente en su dictamen

4 - Conocimiento de hechos posteriores a la fecha del dictamen

Existen hechos o transacciones que es necesario revelar en los estados financieros y que ocurren con posterioridad a la fecha de terminación de la Auditoría. Dichos hechos o transacciones pueden suceder.

- De la fecha de dictamen a la fecha en que este se entregue en la entidad
- De la fecha del dictamen a la fecha en que, debido a propósitos diversos, se solicite al Auditor emitir nuevamente su opinión

Cuando el Auditor conozca de hechos que ocurran después de que haya concluido su trabajo de Auditoría, pero antes de que entregue su dictamen, y que tengan un efecto sobre este, se puede seguir cualquiera de las dos alternativas que se describen a continuación

1) Utilizar dos o más fechas, dejando la fecha original de terminación de la Auditoría y mencionando en seguida la nueva fecha referida exclusivamente al hecho posterior revelado en una nota a los estados financieros. En este caso el Auditor se responsabiliza únicamente por los hechos ocurridos hasta la fecha de terminación de la Auditoría, excepto por el hecho posterior

2) Cambiar la fecha del dictamen a la del hecho posterior, en cuyo caso el Auditor se responsabiliza por todos los hechos ocurridos hasta la nueva fecha

Cuando al Auditor se le solicite emitir nuevamente su dictamen, éste deberá llevar la misma fecha que el originalmente emitido, a menos que se tenga conocimiento de hechos ocurridos después de esa fecha afecten en forma importante el contenido e información de los estados financieros en cuestión, en cuyo caso el Auditor deberá referirse a su dictamen anterior y explicar los hechos posteriores que originaron los cambios, fechando el nuevo dictamen conforme a lo establecido en los incisos anteriores.

Cuando después de haber emitido su dictamen el Auditor conozca de hechos o situaciones que existían a esa fecha y que, de haber sido conocidos por él, hubieran afectado su dictamen, deberá solicitar a la entidad notifique los hechos cubiertos a las personas que se sabe están utilizando o hayan utilizado los estados financieros y el dictamen relativo, para que suspendan su uso y esperen a que los estados financieros y el dictamen revisados puedan ser nuevamente emitidos. En este caso, el Auditor deberá referirse a su dictamen anterior y explicar los hechos cubiertos que originaron los cambios.

Asimismo, si la entidad se rehusara a hacer las revelaciones solicitadas por el Auditor, éste deberá notificar por escrito al consejo de administración sobre esa negativa y tomar las medidas que considere pertinentes en las circunstancias, entre otras notificar por escrito a las personas que el Auditor tenga conocimiento que están utilizando los estados financieros. En estos casos el Auditor deberá considerar la conveniencia de asesorarse legalmente.

Dictamen sobre el estado de situación financiera.

Es posible que en algunas ocasiones el Auditor sea contratado exclusivamente para opinar sobre el estado de situación financiera de la compañía. En estos casos, el dictamen no contendrá limitaciones al alcance si el Auditor estuvo en posibilidad de aplicar todos los procedimientos de Auditoría que hubiese considerado necesarios para expresar su opinión sobre los cuatro estados financieros básicos.

Adicionalmente, será necesario que en las notas al estado de situación financiera se describan las razones por las cuales no se presentan los demás estados financieros básicos. Además el Auditor deberá incluir un párrafo de énfasis en su dictamen haciendo referencia a dicha nota y aclarando de esta forma por qué únicamente se emite una opinión sobre el estado de situación financiera.

Dictamen de estados financieros de personas físicas.

Para que el Auditor esté en condiciones de dictaminar los estados financieros del negocio de una persona física, entendido este como una entidad económica perfectamente separada de su propietario, es necesario que dichos estados financieros emanen de registros contables y exista un sistema adecuado de control interno.

Al final del presente capítulo, como Anexo I, se presenta una gráfica relativa a la "secuencia para la decisión de la forma del dictamen".

2. Opinión sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases diferentes a principios de contabilidad

En el boletín 4010 "Dictamen del Auditor" se señala que "el dictamen del Auditor es el documento forma que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate"

En el citado boletín también se indica que "la importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo" Continúa señalándose en el boletín que, "el público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc., conocen las formas usuales de dictámenes de los Auditores, de modo que una desviación sustancial de esos modelos requiere una explicación clara del motivo que la origina"

Además, tal como se indica en el artículo 302 del Código de Ética Profesional "por la responsabilidad que tiene con los usuarios externos de la información financiera, el Contador Público en los sectores público y privado debe preparar y presentar los informes financieros para efectos externos de acuerdo con los principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, aplicables al caso"

Sin embargo, debido a la naturaleza de las actividades que realizan ciertas entidades, como las instituciones de crédito, las organizaciones auxiliares del crédito, las instituciones de seguros, las instituciones de finanzas, las sociedades de inversión, las casas de bolsa, etc., dichas entidades se encuentran reguladas por organismos gubernamentales y, por lo tanto, están sujetas a la preparación de su información financiera conforme a las reglas que emiten estos organismos.

Por otro lado, las tesorerías de los estados y municipios, las universidades y otras instituciones públicas o privadas, así como ciertas sociedades o asociaciones civiles cuya actividad no persigue fines de lucro, siguen la política de reconocimiento de sus ingresos y gastos sobre la base de efectivo.

Asimismo, para cumplir con ciertas obligaciones contractuales, en ocasiones excepcionales algunas entidades requieren preparar estados financieros sobre bases distintas a principios de contabilidad.

El objetivo de este boletín es el de establecer los pronunciamientos normativos en relación a los dictámenes del Contador Público sobre estados

financieros preparados con bases específicas diferentes a los principios de contabilidad.

Se entiende por bases específicas de contabilización, un conjunto integral de criterios lógicos y congruentes que se aplican consistentemente en la preparación de estados financieros. Sin embargo, un conjunto de convencionalismos contables establecidos de acuerdo a ciertas preferencias particulares no fundamentadas, no cumple con el concepto de bases específicas de contabilización.

Pronunciamentos normativos.

El Contador Público, como resultado de un examen practicado de acuerdo con las normas de Auditoría, podrá expresar una opinion sobre estados financieros preparados sobre bases específicas diferentes a los principios de contabilidad, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

A) Que la entidad se encuentre en cualesquiera de los siguientes casos:

1.- El de entidades sujetas a disposiciones y reglamentaciones de organismos gubernamentales, tanto para el registro de sus operaciones, como para la formulación y presentación de su información financiera, en las que dichas disposiciones y reglamentaciones difieran de los principios de contabilidad.

2.- Se trate de organismos del gobierno federal, estatal o municipal, así como el de ciertos fideicomisos constituidos por estos, y el de sociedades o asociaciones de carácter civil con fines no lucrativos, que sigan la política de reconocimiento de sus ingresos y gastos sobre la base de efectivo.

3.- Entidades que excepcionalmente quieren preparar estados financieros para un propósito específico, como por ejemplo para cumplir con acuerdos contractuales. Por sus características, estos estados financieros son emitidos para uso exclusivo de las partes interesadas.

No es aceptable considerar como bases específicas diferentes a principios de contabilidad los casos de desviación e incumplimiento injustificado por parte de entidades que en los términos del boletín B-1 de la Comisión de Principios de Contabilidad deben preparar sus estados financieros de conformidad con dichos principios y sus reglas particulares. Por lo tanto, la presentación por parte de estas entidades de estados financieros en los que, por ejemplo, no se reconozcan los efectos de la inflación en la información financiera en los

términos del boletín B-10 de la Comisión de Principios de Contabilidad, o de estados financieros individuales de empresas controladoras en los que no se cumpla con los requisitos que señala el boletín B-8 de dicha comisión, se deberá considerar como violatoria de principios de contabilidad y, consecuentemente, el Auditor deberá expresar su opinión con salvedades, negativa o adversa, conforme a lo establecido en el boletín 4010 "Dictamen del Auditor" de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría

B) Que en todos los casos, la administración de la entidad mantenga un sistema de contabilidad y los controles internos adecuados que aseguren la corrección del registro, clasificación, agrupación y presentación de su información financiera

C) Que el Auditor haya podido realizar su examen cumpliendo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas, y que, como consecuencia, haya realizado las pruebas sobre los registros contables y la documentación así como otros procedimientos que hubiera considerado necesarios en las circunstancias

El Contador Público que sea requerido para dictaminar estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas de contabilización diferentes a los principios de contabilidad, deberá juzgar la razonabilidad y congruencia de dichas bases de acuerdo con las características particulares de la entidad, así como de las circunstancias que les dieron origen, y en caso de desacuerdo con las mismas deberá revelar en su dictamen las razones que le llevaron a su conclusión y emitir su opinión de acuerdo a ella

El dictamen del Auditor deberá incluir lo siguiente

a) Identificación de los estados financieros examinados y la mención de que dicho examen se realizó de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas

b) Indicación de la responsabilidad de la administración en la presentación de los estados financieros

c) Mención de las bases utilizadas por la entidad para la preparación de los estados financieros, haciendo referencia a la nota relativa e indicando además que dichas bases no coinciden, en general o en ciertos aspectos, con los principios de contabilidad, y que dichas diferencias se señalan en la nota indicada.

d) Explicación, en su caso, de que los estados financieros fueron preparados para un propósito específico; por ejemplo en cumplimiento de un acuerdo contractual, haciendo mención a la nota en la que se describan las bases de su preparación

e) La razón sobre la razonabilidad de los estados financieros examinados, de acuerdo con las bases contables utilizadas por la entidad. Si el Auditor concluye que los estados financieros no están presentados razonablemente de acuerdo con las bases utilizadas, o bien, si no está de acuerdo con dichas bases, deberá revelar en su dictamen todas las razones que le llevaron a su conclusión; su opinión deberá redactarse en forma apropiada haciendo referencia al párrafo explicativo correspondiente

Son igualmente aplicables a los dictámenes sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a los principios de contabilidad, las disposiciones normativas del boletín 4010 "Dictamen del Auditor", en todo lo que no se opongan al presente boletín

Ejemplos de dictámenes sobre estados financieros.

Con el objeto de asegurar uniformidad entre los Contadores Públicos al emitir sus dictámenes, y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros preparados sobre bases específicas que difieran de los principios de contabilidad, a continuación se presentan ejemplos de los casos que se han señalado

1 - Dictamen sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas de contabilización emitidos por un organismo gubernamental, como la Comisión Nacional Bancaria y la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas, para las instituciones de crédito y organizaciones auxiliares del crédito, y para las instituciones de seguros y fianzas, respectivamente

Hemos examinado los balances generales de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los ejercicios que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Nuestros exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de Auditoría que consideramos en las circunstancias

Como se explica en la nota X a los estados financieros, la compañía está obligada a preparar y presentar sus estados financieros con base en las reglas contables emitidos por . . . las que, en los casos que se indican en dicha nota, no coinciden con los principios de contabilidad generalmente aceptados

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentarán razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los resultados de sus operaciones, las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las bases contables antes mencionadas

2- Dictamen sobre el estado de ingresos y egresos preparado por una entidad con fines no lucrativos, como podría ser el de una tesorería estatal o municipal, universidades o colegios, públicos o privados, fideicomisos de carácter gubernamental constituidos con algún fin específico, etc

Hemos examinado los estados de ingresos y egresos de . . . por los ejercicios del 1º de enero al 31 de diciembre de 19__ y 19__ Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de (la entidad) Nuestros exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de Auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias

Como se indica en la nota X a los estados financieros, es política de (la entidad) la de preparar su información financiera sobre la base de reconocer sus ingresos y gastos cuando se cobran o realizan. Consecuentemente, los estados financieros que se acompañan no pretenden presentar los ingresos y egresos del ejercicio de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente los ingresos y egresos de (la entidad) por los ejercicios del 1º de enero al 31 de diciembre de 19__ y 19__, de conformidad con las bases de contabilización indicadas en el párrafo anterior

3.- Dictamen sobre estados financieros preparados sobre la base de ingresos y egresos en efectivo, en que, adicionalmente, se presenta un estado de activos, pasivos y patrimonio

Hemos examinado los estados de activos, pasivos y patrimonio de la Institución X, A.C., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, así como los estados de

ingresos cobrados y gastos pagados, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Institución. Nuestros exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de registros de contabilidad y otros procedimientos de Auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

Como se indica en la nota X a los estados financieros, es política de la Institución la de preparar su información financiera sobre la base de reconocer sus ingresos y gastos cuando se cobran o pagan, respectivamente, y no cuando se devengan o realizan. Consecuentemente, los estados financieros que se acompañan no pretenden presentar los activos, pasivos y patrimonio y los ingresos y gastos del ejercicio de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente los activos, pasivos y patrimonio resultantes de las transacciones en efectivo de la Institución X, A. C., al 31 de diciembre de 19____ y 19____, y sus ingresos cobrados y gastos pagados relativos a los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con las bases de contabilización indicadas en el párrafo anterior.

En algunos casos, cuando es posible determinar el efecto de la política de no registrar las operaciones sobre bases acumulativas, el segundo párrafo del ejemplo anterior podría redactarse adicionando información que permita al lector comprender mejor los estados financieros, de la siguiente manera

Hemos...

Como se indica en la nota X a los estados financieros, es política de la Institución la de preparar su información financiera sobre la base de reconocer sus ingresos y gastos cuando se cobran o pagan, respectivamente, y no cuando se devengan o realizan, por lo que no se encuentran registradas cuentas por cobrar por NS____ y NS____ y cuentas por pagar por NS____ y NS____, al 31 de diciembre de 19____ y 19____, respectivamente. Como consecuencia, los estados financieros que se acompañan no pretenden presentar los activos pasivos y patrimonio y los ingresos y gastos del ejercicio de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

En nuestra opinión...

4.- Dictamen sobre estados financieros preparados para un propósito específico.

Hemos examinado el estado de activos, pasivos y patrimonio de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19____, y los estados de ingresos y gastos y de flujo de efectivo, que le son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Nuestro examen se efectuó de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de Auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

Como se indica en la nota X, los estados financieros a que se refiere este dictamen fueron preparados para cumplir con el propósito a que se refiere la cláusula Z del contrato de préstamo entre la compañía y el Banco Y, S.A. En la misma nota se señalan las bases de preparación de dichos estados, las cuales, en los casos que se indican en la propia nota, no coinciden con principios de contabilidad generalmente aceptados.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados, preparados para el propósito específico a que se refiere el párrafo anterior, presentan razonablemente los activos, pasivos y patrimonio de la compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19____, y los ingresos de gastos y flujo de efectivo por el año que terminó en esa fecha, de acuerdo con las bases contables descritas en la nota X.

3. Efectos en el dictamen cuando se utiliza el trabajo de otros Auditores.

De acuerdo al boletín 1010 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría "... el Auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión". Por otra parte, dado que es posible que el Auditor sea contratado para dictaminar estados financieros de una entidad, en cuya Auditoría participen otros Auditores en la revisión de una parte o componente, como podría ser alguna o algunas de sus subsidiarias, asociadas, divisiones o sucursales, el Auditor, que para objeto de este boletín se denominara Auditor principal, debe evaluar los efectos que tiene en su dictamen el trabajo realizado por dichos otros Auditores. Para los pronunciamientos contenidos en este boletín, se consideran otros Auditores aquellos que no son parte integrante de la firma del Auditor principal, o bien, que no se encuentran sujetos al control de calidad y responsabilidad de la misma.

El propósito de este boletín es establecer los pronunciamientos normativos relativos a la responsabilidad que el Auditor principal asume cuando utiliza el trabajo desarrollado por otros Auditores, así como a las repercusiones en la forma y contenido de su dictamen, derivados de ese hecho.

Pronunciamientos normativos.

= Aceptación como Auditor principal

Como se indicó anteriormente, el auditor puede ser contratado para emitir una opinión sobre los estados financieros de una entidad en la que existan varios componentes (subsidiarias, asociadas, divisiones o sucursales), llevar a cabo su examen sobre la mayor parte de dicha información financiera, con excepción de una parte relativamente pequeña, la cual será revisada por otros Auditores, o bien, es posible que una parte importante del examen vaya a ser efectuada por otros Auditores. En cualquier caso, el Auditor deberá evaluar si su participación, es suficiente para permitirle actuar como Auditor principal y, por ende, emitir un dictamen acerca de los estados financieros de la entidad tomados en su conjunto, para lo cual deberá considerar lo siguiente:

a) La importancia relativa de la porción de los estados financieros que va a examinar en relación con los estados financieros de la entidad, tomados en su conjunto.

b) El conocimiento detallado que tenga acerca de la naturaleza del negocio, incluyendo el que posee de los componentes que no va a examinar y sobre los cuales tendrá que apoyarse en el trabajo que efectúen otros Auditores, ya sea por que dichos componentes forman parte de los estados financieros que va a dictaminar (estados financieros consolidados, combinados, etc.), o bien, por que se requieran para valorar las inversiones permanentes en acciones a través del método de participación.

c) La evaluación del riesgo de que existan errores importantes en los estados financieros de los componentes examinados por otros Auditores.

d) La ejecución de procedimientos adicionales que se señalan en este boletín, respecto a los componentes examinados por otros Auditores, que pudieran incrementar la participación del Auditor principal en dicha Auditoría.

El Auditor principal deberá decidir si utiliza o no el trabajo de otros Auditores, después de haber aplicado los procedimientos previstos en el boletín.

5270, de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, en cuyo caso decidirá si asume la total responsabilidad de la Auditoría o la delimita haciendo referencia al trabajo de otros Auditores al emitir su opinión sobre los estados de la entidad.

Cuando el Auditor principal concluya que el trabajo de los otros Auditores no puede ser utilizado y, además, no se encuentra en posibilidad de realizar procedimientos adicionales suficientes sobre la información financiera del componente examinado por el o los otros Auditores, deberá atendiendo a su importancia relativa, emitir su opinión con salvedad por limitaciones al alcance, o bien, una abstención de opinión.

Si por el contrario, el Auditor principal llega a la conclusión de que si le es posible utilizar el trabajo de los otros Auditores, deberá decidir si hará referencia en su dictamen al trabajo realizado por éstos, o bien, si se encuentra en condiciones de asumir la responsabilidad del examen realizado por ellos

= El Auditor principal decide asumir la responsabilidad por el trabajo de otros Auditores.

Si el Auditor principal decide asumir la responsabilidad total por el trabajo realizado por otros Auditores, su dictamen no contendrá referencia al trabajo de éstos, ya que podrá ocasionar confusión al usuario del dictamen, al interpretarse inadecuadamente el grado de responsabilidad que está asumiendo

= El Auditor principal decide hacer referencia en su dictamen al trabajo de otros Auditores

Cuando el Auditor principal decide hacer referencia en su dictamen al trabajo realizado por otros Auditores, deberá indicar claramente la porción de los estados financieros cubierta en el examen de los otros Auditores, en conceptos tales como importes o porcentajes de activos totales, ingresos u otros criterios

La referencia en el dictamen del Auditor principal al hecho de que una parte del examen fue efectuada por otro Auditor, no debe considerarse como una limitación en el alcance de su trabajo, sino como una delimitación de responsabilidades entre los diferentes Auditores que llevaron a cabo el examen de distintos componentes de los estados financieros de la entidad.

A continuación se muestra un ejemplo de dictamen cuando el Auditor principal hace referencia al trabajo realizado por otros Auditores.

Hemos examinado los balances generales consolidados de Compañía X, S.A. y subsidiarias al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados consolidados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Nuestros exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de Auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. Los estados financieros de algunas subsidiarias (o bien, identificar las entidades examinadas por otros Auditores), cuyos activos e ingresos representan el 20% y 25%, en 19__ y 11%, 18% y 23% en 19__, respectivamente, de los totales consolidados, fueron examinados por otros Auditores y nuestra opinión, en tanto se refiere a dichas subsidiarias, se basa únicamente en el dictamen de los otros Auditores.

En nuestra opinión, basada en nuestro examen y en el dictamen de los otros Auditores al que se hace referencia en el párrafo anterior, los estados financieros consolidados antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A. y subsidiarias al 31 de diciembre de 19__ y 19__, los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

= Salvedades en los dictámenes de otros Auditores

Si los dictámenes de los otros Auditores incluyen salvedades, o bien, concluye con una abstención u opinión negativa, el Auditor principal deberá evaluar si el asunto que origina la salvedad, abstención u opinión negativa, es de tal naturaleza e importancia en relación con los estados financieros que está examinando, tomados en su conjunto, que requiera que su dictamen deba incluir dichas salvedades.

A continuación se presenta un ejemplo del dictamen que se emitirá en el caso de existir una salvedad o salvedades en los dictámenes de los otros Auditores, que el Auditor principal, atendiendo a su importancia, decida incluirlas en su dictamen.

Hemos examinado los balances generales consolidados de Compañía X, S.A. y subsidiarias al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados consolidados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios

en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Nuestros exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de Auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias. Los estados financieros de algunas subsidiarias (o bien, identificar las entidades examinadas por otros Auditores), cuyos activos e ingresos representan el 25% y el 30%, en 19__ y el 22% y 27% en 19__, respectivamente, de los totales consolidados, fueron examinados por otros Auditores, y nuestra opinión en tanto se refiere a dichas subsidiarias, se basa únicamente en el dictamen de los otros Auditores.

La opinión de los otros Auditores incluye una salvedad por sobrevaluación de los inventarios de producción en proceso y producto terminado, al 31 de diciembre de 19__ y 19__, por un total de N\$00000 y N\$00000, respectivamente, ya que exceden a su valor de mercado. De haberse valuado de acuerdo con principios de contabilidad, los saldos de inventarios se hubieran reducido en la actualización del capital respectivamente, el exceso en la actualización del capital hubiera disminuido en N\$00000 y N\$00000, respectivamente; y la utilidad neta por los años terminados el 31 de diciembre de 19__ y 19__ se hubiera reducido en N\$00000 y N\$00000, respectivamente, netos del efecto de impuesto sobre la renta y participación de utilidades a los trabajadores.

En nuestra opinión, basada en nuestro examen y en el dictamen de los otros Auditores, al que se hace referencia en el párrafo anterior, excepto por el efecto de la sobrevaluación de inventarios que se menciona también en el párrafo anterior, los estados financieros consolidados antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de Compañía X, S.A y subsidiarias al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los resultados y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

4. Otras opiniones del Auditor.

Con cierta frecuencia y atendiendo a diversas necesidades, le es solicitada al Auditor su opinión sobre ciertos hechos o información distinta a los estados financieros tomados en su conjunto. Dichas opiniones, siendo diferentes a las que emite con base en los boletines 4010 "Dictamen del Auditor" y 4020 "Dictamen sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a los principios de contabilidad", de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, es indudable que requieren de normas

que regulen la actuación del Auditor, así como la forma y los términos a que debe sujetarse la expresión de las mismas

El objetivo del presente boletín es el de establecer los pronunciamientos normativos a los que se deben sujetar los Auditores cuando emitan o expresen opiniones profesionales diferentes a las que emiten sobre estados financieros y a otros informes y opiniones previstos en otros boletines también normativos, de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría

Pronunciamientos normativos.

= Opiniones sobre información específica de los estados financieros:

Cuando el Auditor es requerido para expresar una opinión sobre uno o más componentes, cuentas o partidas específicas de los estados financieros, su revisión se puede llevar a cabo de manera independiente o conjuntamente con un examen de los estados financieros de la entidad

Cuando se requiere al Auditor una opinión de este tipo los conceptos de importancia relativa y riesgo probable deben considerarse en relación al componente, cuenta o partida específica que se examina, en lugar de sobre los estados financieros tomados en su conjunto, por lo que es posible que en estos casos se requiera ampliar el alcance de los procedimientos de Auditoría. Asimismo, el Auditor debe reconocer que muchas de las cuentas o partidas de los estados financieros se encuentran normalmente interrelacionadas, como es el caso, por ejemplo, de las ventas con las cuentas por cobrar, o el de los inventarios y las cuentas por pagar a proveedores, por lo que no se pueden considerar aisladamente, lo que hace necesario revisar las cuentas u otra información que pudieran afectar significativamente al componente, a la cuenta o a la partida específica, sobre los que se va a opinar

No obstante lo indicado, y considerando el grado de importancia en la interrelación existente entre los diferentes rubros que componen los estados financieros, en ocasiones el Auditor no podrá emitir una opinión sobre uno o más componentes, cuentas o partidas específicas de los estados financieros, sin que practique la revisión sobre los estados financieros de la entidad, tomados en su conjunto. Por ejemplo, cuando se trate de emitir una opinión que involucre a la utilidad neta del ejercicio o al capital contable, no existirá posibilidad de emitir una opinión sin revisar los estados financieros tomados en su conjunto, dada la estrecha relación que estos rubros mantienen con los demás rubros de los estados financieros

Con el fin de evitar confusiones, en ningún caso el Auditor deberá presentar su opinión sobre componentes cuentas o partidas específicas, acompañando la misma a los estados financieros básicos de la entidad

Cuando el Auditor, como resultado de su examen de los estados financieros de una entidad, hubiera expresado una opinión negativa o se hubiera abstenido de opinar, se encontrará impedido a expresar opiniones parciales sobre cuentas o partidas individuales de los estados financieros, ya que, como lo establece el boletín 4010 "Dictamen del Auditor", haría confuso y contradictorio su propio dictamen. No obstante, el Auditor podrá opinar sobre componentes, cuentas o partidas específicas de los estados financieros dictaminados, cuando aquellos o aquellas no representen una parte significativa de los propios estados financieros o no estén relacionados con el o motivos de la opinión negativa o abstención de opinión.

En todos los casos, el componente, cuenta o partida sobre el cual o los cuales el Auditor emita su opinión deberán ser presentados en su propio informe, o bien, en un documento que acompañe al mismo

La opinión del Auditor sobre componentes, cuentas o partidas específicas de los estados financieros deberá incluir los siguientes datos

A) Referencia, en su caso, a la fecha del dictamen sobre los estados financieros y al tipo de opinión expresada, incluyendo, también en su caso, la descripción de las causas que originaron una opinión negativa o una abstención de opinión, o bien, la descripción genérica de las salvedades que contenga. Asimismo, deberá indicarse si la información objeto del examen se encuentra o no directamente relacionada con las causas que generaron excepciones en el dictamen sobre los estados financieros tomados en su conjunto

B) Identificación y propósito de la información específica examinada

C) Indicación de la responsabilidad de la administración de la compañía en la preparación de la información examinada

D) Bases de preparación de la información examinada (principios de contabilidad o cualquier otras bases)

E) Aseveración del cumplimiento con las normas de Auditoría aplicables.

F) Si así lo considera conveniente, el Auditor podrá describir los procedimientos y el alcance de sus pruebas de Auditoría.

G) Opinión en el sentido de que el componente, cuenta o partida examinado se encuentra presentado razonablemente conforme a las bases que sirvieron para su preparación o, en su caso, las desviaciones observadas.

H) Si se concluye que la información específica no se encuentra presentada razonablemente conforme a las bases contables descritas, o si se encontró con limitaciones en el alcance de su revisión que le impidan emitir su opinión, el Auditor deberá señalar en su informe, en uno o más párrafos previos, todas las excepciones que fundamenten una opinión negativa o su abstención de opinión.

En aquellos casos en que el Auditor es requerido para emitir una opinión sobre cierta información específica que proviene de estados financieros que no se encuentran dictaminados, el Auditor deberá comprobar previamente se cumplan los siguientes requisitos:

a) Los hechos deben estar conectados estrechamente con un sistema de capacitación, procesamiento de datos e información, sobre los cuales el Auditor se encuentra capacitado profesionalmente para evaluar su eficiencia y confiabilidad.

b) Que exista un control interno que garantice, razonablemente, que el proceso de cuantificación contable, es decir, la operación del sistema es estable, objetivo y verificable.

A continuación se presentan algunos ejemplos de opiniones del Auditor sobre información específica de los estados financieros, ante diversas circunstancias.

a) Cuando la información se refiere o procede de estados financieros dictaminados, respecto a los cuales el dictamen no contiene salvedades:

Hemos examinado el balance general de la compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19____, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que le son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Nuestro dictamen correspondiente lo emitimos, sin salvedades, con fecha _____.

En relación con el examen antes indicado, también revisamos las ventas del artículo "H" efectuadas por la Compañía durante el año que terminó el 31 de diciembre de 19____, las cuales se muestran en el Anexo 1. dicho anexo fue

preparado bajo la responsabilidad de la administración de la Compañía, teniendo como objetivo la determinación de la base para el cálculo del pago de las regalías a la empresa _____. Nuestra revisión la efectuamos de conformidad con las normas de Auditoría generalmente aceptadas, aplicando, entre otros, los siguientes procedimientos:

1.- Examinamos la totalidad de las facturas por ventas del artículo "H", que se relacionan en el subanexo 1.1, cercionándonos de su veracidad.

2.- Selectivamente, con un alcance del ____%, comprobamos que las demás facturas emitidas por la Compañía en el periodo al que se refirió nuestro examen, no incluyeran ventas del artículo indicado.

3.- En nuestra opinión, el análisis de ventas que se muestra en el Anexo 1, presenta razonablemente las ventas del artículo "H" efectuadas por la Compañía X, S.A., por el año que terminó el 31 de diciembre de 19____, de acuerdo con las bases establecidas en el contrato para el pago de regalías a _____, de fecha _____.

Quando el Auditor no considera necesario describir los procedimientos y el alcance de sus pruebas, su opinión se podría presentar en la siguiente forma.

Hemos examinado

En relación con el examen antes indicado, también revisamos las ventas del artículo "H" efectuadas por la Compañía en el año que terminó el 31 de diciembre de 19____, las cuales se muestran en el Anexo 1. Dicho anexo fue preparado bajo la responsabilidad de la administración de la Compañía, teniendo como objetivo la determinación de la base para el cálculo del pago de regalías a la empresa _____, conforme al contrato celebrado con fecha _____. Nuestra revisión la efectuamos de conformidad con las normas de Auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de Auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

En nuestra opinión...

b) Cuando la información se refiere o procede de estados financieros dictaminados, respecto a los cuales el Auditor emitió su dictamen con salvedades:

Hemos examinado el balance general de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19____, y los correspondientes estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que le son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Nuestro dictamen correspondiente lo emitimos con fecha _____, expresando una opinión negativa sobre la razonabilidad de los estados financieros, tomados en su conjunto, por la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación. Esta omisión no tiene efecto en el análisis de ventas al que a continuación nos referimos.

En relación con el examen antes indicado, también revisamos las ventas del artículo "H"...

En nuestra opinión, el análisis de ventas que se muestra en el Anexo 1 presenta razonablemente las ventas del artículo "H" efectuadas por la Compañía X, S.A., durante el año que terminó el 31 de diciembre de 19____, de acuerdo con las bases establecidas en el contrato para el pago de regalías a _____ de fecha _____.

c) Cuando la información se refiere o procede de estados financieros que no se encuentran dictaminados:

Hemos examinado el análisis de ventas del artículo "H" efectuadas por la Compañía X, S.A., en el año que terminó el 31 de diciembre de 19____, que muestra en el Anexo 1., el cual fue preparado bajo la responsabilidad de la administración de la Compañía, y que tiene como objetivo la determinación de la base para el cálculo del pago de regalías a la empresa _____, conforme al contrato celebrado con fecha _____.

Nuestro examen lo efectuamos de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas aplicando, entre otros, los siguientes procedimientos:

1...

2...

3...

En nuestra opinión, el análisis de ventas que se muestra en el Anexo 1, presenta razonablemente las ventas del artículo "H" efectuadas por la Compañía X, S.A., durante el año que terminó el 31 de diciembre de 19____, de acuerdo con

las bases establecidas en el contrato para el pago de regalías a _____ de fecha _____.

= Opiniones sobre el cumplimiento de obligaciones contractuales u otros requisitos, en relación con estados financieros dictaminados:

Con frecuencia, en el curso de sus operaciones, las empresas se encuentran sujetas al cumplimiento de obligaciones estipuladas en convenios o contratos; por ejemplo, por la obtención de préstamos de entidades financieras o por la emisión y colocación de obligaciones, de papel comercial, etc. En estos casos, además del pago oportuno del principal e intereses, la empresa se obliga a cumplir con diversas restricciones y otros compromisos, como por ejemplo, a limitar el pago de dividendos a los accionistas; a la obtención de autorización previa para enajenar sus activos fijos; a mantener determinadas razones financieras, etc. Además, usualmente los acreedores o los signatarios de los contratos en cuestión requieren que el Auditor Externo de la empresa, además de emitir su dictamen sobre los estados financieros de la Compañía, emita una opinión acerca del grado de cumplimiento de la entidad con los acuerdos contractuales establecidos.

En estos casos, el Auditor estará en posibilidad de expresar su opinión sobre el cumplimiento de dichas obligaciones y restricciones, cuando habiendo examinado los estados financieros de la entidad, por el periodo correspondiente, en general los aspectos de cumplimiento se relacionen con asuntos contables y financieros y queden comprendidos en el alcance de la competencia profesional del Auditor. Sin embargo, no debiera expresar opinión alguna sobre el particular cuando su dictamen sobre los estados financieros incluya una opinión negativa o una abstención de opinión.

El Auditor podrá expresar su opinión en cuanto al cumplimiento o incumplimiento de las restricciones y otras obligaciones contractuales establecidas, cuando aplique los procedimientos de Auditoría con el alcance necesario, que le proporcionen la evidencia suficiente y competente para ello. Su opinión sobre este particular puede hacerse en el cuerpo del dictamen relativo a los estados financieros o en un documento por separado.

Cuando se emita una opinión por separado, ésta debiera contener la siguiente información:

a) La indicación de que los estados financieros de la empresa han sido examinados de conformidad con las normas de Auditoría generalmente aceptadas.

b) La fecha del dictamen y el tipo de opinión expresada.

c) La opinión sobre el cumplimiento o incumplimiento de las restricciones y otras obligaciones contractuales:

A continuación se proporcionan ejemplos de opiniones sobre el cumplimiento de obligaciones contractuales.

a) Cuando la opinión se incluya en el dictamen del Auditor sobre los estados financieros de la entidad.

Hemos examinado los balances generales de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos,

por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Nuestros exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de Auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

En relación con nuestro examen, comprobamos que la Compañía cumplió con las obligaciones estipuladas en las secciones A, B y C del contrato de crédito celebrado con el Banco Z, S.A., de fecha _____.

b) Cuando la opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones contractuales se presenta en un informe por separado:

Con fecha _____ emitimos nuestro dictamen, sin salvedades, relativo al examen de los estados financieros de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__, por el año terminado en esa fecha.

En relación con nuestro examen, comprobamos que la Compañía cumplió con las obligaciones estipuladas en las secciones A, B y C del contrato de crédito celebrado con el Banco Z, S.A., de fecha _____

= Opiniones emitidas para cumplir con disposiciones legales y reglamentarias:

En ocasiones, algunos organismos gubernamentales tienen establecidas ciertas formas para la presentación de información requerida de algunas empresas, como por ejemplo para el otorgamiento de subsidios u otros fines. En estas formas, frecuentemente se requiere la opinión del Auditor Externo de la Compañía en relación con la veracidad de los datos asentados, señalándose la redacción con que el Auditor deberá presentar su opinión. Algunas de estas formas de requerimientos de la opinión son aceptables conforme a las normas de auditoría, como por ejemplo cuando se le pide al Auditor que realice afirmaciones que no están relacionadas con la función o responsabilidad de este profesional.

Algunas de las formas de reporte pueden ser aceptables mediante la inserción de las palabras o frases necesarias; otras, pueden requerir de una completa modificación para ser aceptables. Cuando la empresa presenta información requerida por las autoridades en formas impresas, en las que adicionalmente se requiere una opinión del Auditor Externo que no se apegue a las normas de la profesión, el Auditor deberá presentar su opinión en un informe por separado, en las formas establecidas en los pronunciamientos normativos para las opiniones sobre información específica de los estados financieros.

= Otros.

Dadas las características y diversidad de trabajos que pueden dar lugar a la emisión de una opinión del Auditor, no es factible establecer guías que cubran todas y cada una de las posibilidades que se puedan presentar. Por lo tanto, cuando el Auditor tenga que expresar una opinión sobre aspectos diferentes en los enunciados en este boletín, la aplicación de su juicio y criterio profesional tomando en cuenta los diversos pronunciamientos normativos vigentes, debe ser la base para definir el tipo de opinión que debe emitir según corresponda.

5. Informe sobre la revisión limitada de estados financieros intermedios.

Es frecuente que las entidades tengan la necesidad de emitir estados financieros intermedios para cumplir con requisitos de orden legal, estatutario o

contractual. Tal es el caso de las empresas que tienen sus títulos inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios (acciones, obligaciones hipotecarias, papel comercial, etc.). Otro caso es el de aquellas empresas cuyos estados financieros son consolidados o considerados bajo el método de participación con los de su tenedora, pero el cierre del ejercicio de ésta, difiere más de tres meses de aquéllas. En ocasiones esta necesidad se puede derivar de convenios especiales entre accionistas o con acreedores.

El Contador Público puede involucrarse de varias formas con estados financieros intermedios, que pueden ir desde una consulta informal sobre la preparación de los estados a la luz de los principios de contabilidad, hasta un examen de los estados financieros intermedios de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas. Dentro de estos extremos, es común que se requiera que el Contador Público se involucre de manera formal pero limitada con estados financieros intermedios.

El objetivo de una revisión limitada difiere substancialmente del de una auditoría o examen de estados financieros. El objetivo de una Auditoría es el de proporcionar una base razonable para expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto. Por otro lado, una revisión limitada no proporciona una base para la expresión de tal opinión, porque en dicha revisión no se incluye un estudio y evaluación del control interno contable ni se obtiene evidencia corroborativa de los registros contables ni de las respuestas obtenidas en los procedimientos comúnmente desarrollados durante una Auditoría. Aunque una revisión limitada puede revelar asuntos de importancia que afecten a los estados financieros, esta no puede proporcionar certeza de que todos los aspectos significativos surjan a la atención del Contador Público, como normalmente sucede en una Auditoría.

El propósito del boletín es normar sobre el tipo de informe que debiera emitir el Contador Público con base en la revisión limitada que efectúe sobre los estados financieros intermedios.

Pronunciamientos normativos relativos al informe sobre la revisión limitada de estados financieros intermedios.

Si el cliente del Auditor publica estados financieros intermedios por disposiciones legales, estatutarias o por cualquier otro motivo, el Auditor no debe aceptar que se asocie su nombre a dichos estados, a menos que a) haya efectuado un examen de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente

aceptadas, o b) haya practicado una revisión limitada de acuerdo con lo establecido en el siguiente párrafo

El Auditor podrá emitir un informe sobre la revisión limitada de estados financieros intermedios siempre y cuando: a) cumpla con los procedimientos de Auditoría recomendados para revisiones limitadas, b) existan estados financieros dictaminados al cierre del ejercicio inmediato anterior, y c) señale claramente en dicho informe que no expresa una opinión sobre los estados financieros intermedios en conjunto, en virtud de que su revisión sólo fue limitada

Si el Auditor detecta en el transcurso de su revisión limitada, errores o irregularidades que afecten a los estados financieros intermedios emitidos deberá hacerlo notar a la empresa y solicitar la corrección correspondiente o bien revelarlo adecuadamente en su informe

El informe sobre la revisión limitada de estos estados financieros intermedios debe incluir los siguientes elementos

a) Identificación de los estados financieros intermedios

b) La mención de que los estados financieros del ejercicio anterior fueron dictaminados (y si fue otro Auditor mencionar este hecho), indicando en su caso las salvedades que se hubieran incluido

c) Una descripción general de los procedimientos utilizados

d) La aseveración de que no se efectuó un examen de acuerdo con las normas de Auditoría, y que por lo tanto no se está en posibilidad de expresar una opinión sobre los estados financieros intermedios tomados en conjunto

e) La conclusión de que el Auditor no tuvo conocimiento de situaciones que requieran modificaciones importantes a los estados financieros intermedios, para que éstos se consideren adecuadamente presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados (o sobre bases diferentes a dichos principios) aplicados en forma consistente. En su caso deberán incluirse las salvedades correspondientes a las desviaciones a los principios de contabilidad o a las bases de contabilización adoptadas

Considerando los elementos mencionados, el informe sobre la revisión limitada de estos estados financieros intermedios puede redactarse como sigue:

A los Señores Accionistas de la Compañía X, S.A.

Hemos llevado a cabo una revisión limitada de (describa los estados financieros básicos intermedios de Cia X, -s-a) _____ al (fecha del balance) _____ y por los X meses terminados en esa fecha

Previamente hemos examinado los estados financieros al (indicar fecha y periodo del último cierre) _____ sobre los cuales emitimos nuestro dictamen sin salvedades el (fecha del dictamen) _____

Nuestra revisión limitada consistió principalmente en la aplicación de procedimientos de revisión analítica a diferentes elementos de los estados financieros, en entrevistas con funcionarios de la compañía que tienen responsabilidad sobre asuntos financieros y contables, en la lectura de actas de asamblea y de juntas de consejo, y en comprender el sistema establecido para la preparación de los estados financieros intermedios

En virtud de que esta revisión limitada no constituye un examen de estados financieros de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas, no estamos en posibilidad de expresar una opinión sobre los estados financieros intermedios

Durante nuestra revisión limitada no tuvimos conocimiento de ninguna situación que requiera modificar los estados financieros intermedios que se acompañan, a fin de que estén presentados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes

Cuando exista una desviación a principios de contabilidad generalmente aceptados, esta debe explicarse en un párrafo intermedio y la salvedad correspondiente debe incluirse en el párrafo final. En el caso de una empresa que no haya incrementado adecuadamente su reserva para cuentas incobrables durante el periodo intermedio, el párrafo final del ejemplo anterior se podría substituir por los dos siguientes:

A la fecha de los estados financieros intermedios la reserva para cuentas incobrables es insuficiente en aproximadamente \$XXXXXXX para cubrir las cuentas por cobrar a clientes que se consideran de recuperación dudosa

Durante nuestra revisión limitada, excepto por la insuficiencia de la reserva para cuentas incobrables que se explica en el párrafo anterior, no tuvimos conocimiento _____ bases consistentes.

6. Opinión sobre Información complementaria que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados.

El Boletín 4010 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría establece que el objetivo del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados presentan la situación independiente respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes.

En ocasiones los clientes solicitan que adicionalmente a los estados financieros básicos se incluya un informe que contenga detalles de las partidas que integran estos estados, datos estadísticos, comentarios explicativos de los resultados de operación de la entidad o bien de su situación financiera, otro material informativo, del que una parte puede no ser de naturaleza contable, y algunas veces una descripción del alcance del examen del Auditor. Para efectos del presente boletín, esta información recibe el nombre de "información complementaria".

En virtud de que esta información complementaria acompaña a los estados financieros básicos, el Auditor debe aclarar la responsabilidad que tiene en relación a la misma.

El objetivo de este boletín es normar la forma y contenido de la opinión sobre la información complementaria que acompaña a los estados financieros básicos determinados.

Pronunciamientos normativos.

Se denomina información complementaria a los análisis o comentarios que acompañan y amplían la información básica que se encuentra contenida en un juego de estados financieros dictaminados por el Auditor.

Estos análisis o comentarios sobre los estados financieros representan información complementaria que se proporciona a solicitud y bajo la responsabilidad básica del cliente.

Es importante destacar que aunque la información complementaria se presenta acompañando a los estados financieros dictaminados, ésta no viene a

sustituir la información básica que debe estar incorporada en dichos estados financieros.

La información complementaria deberá sujetarse a examen en los mismos términos en que se examinaron dichos estados financieros y por lo mismo deberá estar cubierta por una opinión del Auditor

Todos los pronunciamientos relativos a la información sobre estados financieros son aplicables a la emisión de la información complementaria

Debe tenerse presente que la información complementaria es en esencia una ampliación a los estados financieros básicos y sus notas. No obstante esta calidad complementaria de la información, el Auditor debe asegurarse que la misma ha sido revisada mediante los procedimientos de Auditoría aplicados en el examen de los estados financieros básicos

Lo anterior significa que si para dictaminar los estados financieros se hizo un examen completo de acuerdo con las normas de Auditoría, la información complementaria y los registros de donde se obtuvo tendrán que haber sido sujetos del examen mencionado. De la misma forma, si el Auditor se ve limitado en el alcance de su revisión, y por lo mismo tiene que abstenerse de opinar sobre los estados financieros básicos, la información en el examen y el Auditor deberá destacar que también se abstiene de opinar sobre la información adicional que se está presentando

La opinión que se exprese sobre la información complementaria debe destacar:

a) Que el examen tuvo como objeto emitir una opinión sobre los estados financieros básicos.

b) Las salvedades que resulten de su examen de los estados financieros básicos y, en su caso, la abstención de opinión u opinión negativa indicando todas las razones que tenga para ello y como afectan a la información complementaria

c) Que los registros contables de donde se obtuvo la información complementaria, fueron sujetos del examen a que se refiere el punto a)

d) Que la información complementaria, no es indispensable para la interpretación de la situación financiera, los resultados de operación, las

variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la entidad.

Cuando existan datos o comentarios dentro de la información complementaria que no hayan sido revisados mediante los procedimientos de Auditoría aplicados en el examen de estados financieros básicos, por tratarse de información no financiera o bien siendo financiera no sea práctico revisarla, deberá indicarse con precisión ese hecho, ya sea en el cuerpo del informe o bien dentro del párrafo de la opinión sobre la información complementaria

El Auditor deberá asegurarse de que la información complementaria no contenga datos que contradigan, o sean incongruentes con el tipo de opinión emitida en el dictamen relativo a los estados financieros básicos

La opinión sobre la información complementaria deberá expresarse en un párrafo adicional al dictamen, o bien, inmediatamente antes de dicha información

El párrafo adicional al dictamen que cubre la información complementaria podría expresarse de las formas siguientes

a) Cuando no hay salvedades en el dictamen sobre los estados financieros básicos ni sobre la información complementaria

Nuestro examen tuvo como objeto primordial emitir la opinión que aparece en los párrafos anteriores sobre los estados financieros mencionados Asimismo, la información complementaria que aparece en las páginas ____ a ____, fue revisada mediante los procedimientos de Auditoría aplicados en el examen de los estados financieros básicos, y en mi opinión, esta información está presentada en forma razonable y constituye información complementaria a la que aparece en los estados financieros, y no se considera indispensable para la interpretación de la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la empresa por el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 19__

b) Cuando existen salvedades en el dictamen sobre los estados financieros básicos que afectan a la información complementaria, y adicionalmente parte de ésta no fue examinada por el Auditor

Nuestro examen tuvo como objeto primordial emitir la opinión que aparece en los párrafos anteriores sobre los estados financieros mencionados La información complementaria que aparece en las páginas ____ a ____ se presenta

con el propósito de análisis adicionales, y no se considera indispensable para la interpretación de la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la empresa. Dicha información fue revisada mediante los procedimientos de Auditoría aplicados por la parte marcada como "no auditada" sobre la cual no expreso opinión alguna.

En nuestra opinión, excepto por la integración de los inventarios en la página _____ que está presentada a su costo de adquisición y no a su valor actualizado, la información complementaria está presentada en forma razonable en todos los aspectos importantes relacionados con los estados financieros básicos.

Cuando la opinión sobre la información complementaria no se incluye en el dictamen sobre los estados financieros sino al principio de la misma, esta deberá hacer referencia a dicho dictamen y llevar la misma fecha.

Un ejemplo de lo anterior, y cuando parte de la información complementaria no fue examinada por el Auditor, podría expresarse de la siguiente forma:

Con esta misma fecha emitimos nuestro dictamen sin salvedades sobre los estados financieros básicos de la Compañía X al 31 de diciembre de 19____ y por el año terminado en esa fecha. Adicionalmente revisamos la información complementaria que se presenta en las páginas ____ a ____ mediante los procedimientos de Auditoría aplicados en el examen de los estados financieros básicos, y en nuestra opinión dicha información, excepto por la parte marcada como "no auditada" y sobre la cual no expreso opinión alguna, está presentada en forma razonable y constituye información complementaria a la que aparece en los estados financieros básicos, y por lo mismo, no se considera indispensable para la interpretación de la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de la empresa por el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 19____.

Presentación.

La presentación de la información complementaria dependería de los requerimientos del cliente, sin embargo, el paquete que contiene el dictamen sobre los estados financieros básicos y la información complementaria, podría presentar el siguiente arreglo:

- Dictamen del Auditor sobre los estados financieros básicos y sobre la información complementaria.

- Estados financieros básicos.
- Notas a los estados financieros
- Información complementaria. Es conveniente preparar un índice de las secciones más importantes de la información presentada, que puede comprender uno o varios de los siguientes conceptos
 - .- Análisis del contenido de cada cuenta o grupo de operaciones.
 - .- Descripción de las investigaciones especiales y sus resultados, y en algunas ocasiones, a solicitud expresa del cliente, procedimientos de Auditoría aplicados y alcances de los mismos
 - .- Comentarios sobre las situaciones específicas que se consideran importantes para el lector
 - Estadísticas o comentarios hechos por funcionarios de la entidad, en relación con la información presentada

7. Opinión del contador público sobre la incorporación de eventos subsecuentes en estados financieros proforma.

El dictamen del Contador Público se emite ordinariamente en relación con estados financieros que presentan la situación financiera a una fecha determinada, y los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el periodo que termina en la misma fecha

Existen, sin embargo, situaciones que hacen indispensable conocer el efecto que pueden tener sobre las cifras de los estados financieros, transacciones importantes que ocurren después de la fecha de los mismos o que no se han consumado pero que tienen grandes posibilidades de efectuarse

Existen normalmente dos tipos de eventos subsecuentes que pueden afectar a los estados financieros sujetos a examen y que deben ser considerados tanto por la administración de la empresa como por el Auditor

El primer tipo consiste en aquellos eventos que proporcionan evidencia adicional con respecto a condiciones que ya existían a la fecha del balance general, y que afectan las estimaciones inherentes al proceso de preparación de

los estados financieros normalmente deben ajustarse como consecuencia de los cambios en estimaciones que se deriven de esta evidencia adicional.

Un ejemplo de este tipo de eventos subsecuentes sería la pérdida de una cuenta por cobrar como resultado de la quiebra de un cliente que ocurra con posterioridad a la fecha del balance. Esta quiebra nos podría indicar que el cliente ya tenía una situación financiera muy deteriorada desde antes de la fecha de los estados financieros y, por lo tanto, la reserva para cuentas incobrables debería ajustarse antes de emitir dichos estados. Otro ejemplo de este tipo de eventos subsecuentes que requieren ajustes a los estados financieros sería la resolución de un litigio contra la empresa por un monto superior o inferior al pasivo registrado en libros.

En general, los eventos subsecuentes que afectan la realización de activos tales como cuentas por cobrar e inventarios, o de pasivos estimados, casi siempre requieren ajustes a los estados financieros debido a que dichos eventos normalmente representan la culminación de condiciones que ya existían desde hace algún tiempo.

El segundo tipo de eventos subsecuentes evidencia sobre condiciones que no existían a la fecha del balance general sujeto a examen. Estos eventos no deben originar ajustes a los estados financieros, sin embargo, pueden ser de tal naturaleza que deban revelarse a fin de no desorientar a los lectores de los estados financieros.

Ejemplos de este segundo tipo de eventos subsecuentes que deben revelarse pero que no originan ajustes a los estados financieros son los siguientes:

- a) Emisión de acciones (aumento de capital) u obligaciones.
- b) Reestructuración de deuda
- c) Compra o fusión de una empresa
- d) Resultado de un juicio cuando el hecho que originó la reclamación ocurrió después de la fecha del balance
- e) Pérdida de activos fijos o de inventarios por incendio o inundación.
- f) Devaluaciones de moneda

Ocasionalmente los eventos subsecuentes de este segundo tipo son tan importantes, que la revelación puede resultar mas efectiva si los estados financieros se complementan con cifras proforma que den efecto al evento subsecuente como si hubiera ocurrido a la fecha del balance general

También es posible que algunos de los eventos mencionados en el parrafo B aún no hayan ocurrido a la fecha de emision de los estados financieros, pero que tengan un alto grado de probabilidades de ocurrir en un futuro inmediato. En este caso tambien puede requerirse complementar los estados financieros con cifras proforma

Los objetivos de este boletin son señalar las condiciones en las que un Contador Público puede emitir una opinion sobre la incorporacion de eventos aún no realizados a los estados financieros basicos y establecer las normas conducentes a lograrlo

Pronunciamientos normativos.

Para efectos de este boletin se consideran estados proforma los estados financieros basicos en los que se incorpora el efecto de hechos ocurridos con posterioridad a la fecha de los estados financieros, o que tienen un alto grado de probabilidades de que lleguen a realizarse

El Código de Etica Profesional establece que "ningun Contador Público que actúe independientemente permitira que se utilice su nombre en relacion con proyectos de información financiera o estimaciones de cualquier indole cuya realización dependerá de hechos futuros en tal forma que induzca a creer que el Contador Público asume la responsabilidad de que se realicen las estimaciones o proyectos".

Sólo podra opinarse sobre la incorporacion de los eventos posteriores a los estados financieros basicos cuando estos hayan sido examinados de acuerdo con las normas de Auditoria generalmente aceptadas

No es posible pensar que se pueda opinar sobre la correcta incorporacion de los eventos posteriores cuando las cifras base no hayan sido auditadas, independientemente de que las transacciones posteriores que se incorporen deberán tambien ser objeto de un examen por parte del Auditor de acuerdo con las normas de Auditoria generalmente aceptadas

El Auditor deberá obtener evidencia suficiente y competente sobre las operaciones posteriores a las que se les está dando efecto retroactivo si es que

ya ocurrieron, o bien deberá asegurarse de que exista un alto grado de probabilidad de que esos hechos ocurran

Las normas de Auditoria relativas a la ejecución del trabajo requieren que el Auditor, para poder dictaminar, obtenga evidencia suficiente y competente que fundamente su opinión, independientemente del tipo de estados financieros de que se trate.

Tanto en el caso de transacciones efectuadas como de aquellas que tienen probabilidades de ocurrir, el Auditor debiera juzgar y cuantificar el efecto de tales transacciones posteriores examinando la documentación, registros de contabilidad y otras evidencias disponibles que considere necesarias y suficientes en las circunstancias. En general, la existencia de convenios o contratos en firme, acuerdos del consejo de administración o asambleas de accionistas asentados en los libros de actas correspondientes, emisiones de obligaciones ya aprobadas y situaciones semejantes, constituiran la evidencia de que las transacciones tienen probabilidades de ocurrir.

El Contador Público deberá cerciorarse de que los estados financieros que se acompañen a su dictamen incluyan en diferentes columnas a las cifras base (que corresponde a las transacciones realizadas) y las cifras proforma. Las operaciones subsecuentes a las que se les este dando efecto retroactivo deben estar explicadas en notas a dichos estados.

La representación en los mismos estados financieros tanto en las cifras bases como de las cifras proforma se considera importante, a fin de facilitar la comprensión de las transacciones cuyo efecto se anticipa y de evitar la confusión que podría originarse al existir dos juegos de estados financieros con cifras diferentes.

En todos los casos las operaciones subsecuentes a las que se esta dando efecto retroactivo requieren de una explicación clara y precisa para poder distinguir las de las operaciones ya habian sido consumadas a la fecha de los estados financieros.

El dictamen del Contador Público debiera incluir lo siguiente:

a) Explicación de un párrafo independiente de las operaciones o hechos subsecuentes, o referencia a la nota que contenga dicha explicación, cuyo efecto se incorpora a los estados financieros como si hubieran ocurrido precisamente a la fecha del balance general. Debe aclararse si dichas operaciones o hechos

subsecuentes ya ocurrieron a la fecha del dictamen del Auditor o si están aún pendientes de realización.

b) Referencia clara en el párrafo de la opinión a las cifras que corresponden a las transacciones realizadas, ya que son estas las que presentan la posición financiera y los resultados de operación de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. En su caso se incluirán las salvedades que fueran necesarias por desviación a principios de contabilidad en las cifras base.

c) Párrafo adicional indicando que, en opinión del Auditor, los efectos de las transacciones subsecuentes se han cuantificado e incorporado correctamente a los estados financieros proforma.

El Boletín de la Comisión de Principios de Contabilidad denominado "Realización y período contable" establece que "la información contable incluye hechos consumados que desde el punto de vista de principios de contabilidad se han realizado". Por lo tanto es claro que la incorporación de operaciones o hechos ocurridos con posterioridad a las fechas de los estados financieros, constituyen una desviación al principio contable de realización. Es por eso que la posición financiera y los resultados de operación de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, solo pueden estar representados por las cifras base que corresponden a las transacciones ya realizadas.

Por otra parte, la opinión adicional no hace referencia a posición financiera ni a resultados de operación, sino únicamente a la correcta cuantificación e incorporación de las transacciones subsecuentes que se han explicado en un párrafo independiente. De esta manera se puede lograr el propósito que se busca con la intervención del Auditor, de otorgarle confiabilidad a las cifras proforma.

Es posible que se requiera doble fecha en el dictamen, cuando el evento subsecuente que se incorpora haya ocurrido después de la fecha normal del dictamen, o sea la fecha hasta la cual se revisaron los eventos subsecuentes en su conjunto.

Considerando los elementos mencionados, el dictamen puede redactarse como sigue:

Hemos examinado el balance general de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19X1 y los estados de resultados, de variaciones en el capital

contable y de cambio en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Nuestro examen circunstancias

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos (columnas identificadas como "cifras base"), representan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19X1, los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el 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

Como se explica en la Nota X, los estados financieros que se muestran en las columnas identificadas como proforma, incluyen el efecto del aumento de capital social acordado el 31 de marzo de 19X2, como si hubiera ocurrido el 31 de diciembre de 19X1

En nuestra opinión, el efecto del aumento subsecuente de capital descrito en el párrafo anterior, se ha cuantificado e incorporado correctamente a los estados financieros proforma

8. Efectos del trabajo de un especialista en el dictamen del Auditor

La responsabilidad de rendir información sobre las transacciones que realiza una unidad económica y los eventos identificables y cuantificables que le afectan recae en su administración, y tal como lo señala el Boletín 1020, "Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y la naturaleza de la Auditoría de estados financieros", emitido por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, el objetivo del examen de los estados financieros es rendir una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con que éstos presentan la situación financiera y los resultados de operación de una empresa, de conformidad con principios de contabilidad.

Lo anterior implica que, en ocasiones, el Auditor tendrá que obtener elementos de juicio suficientes y certeza razonable para opinar sobre hechos o fenómenos reflejados en los estados financieros que por su naturaleza o características particulares quedan fuera de su ámbito profesional y corresponden a un especialista en determinada área. Aunque se reconoce que por su preparación académica y experiencia, el Auditor debe estar familiarizado con asuntos de negocios en lo general, no se espera que tenga la experiencia o entendimiento para poder dominar aspectos que competen a otra ocupación o práctica profesional.

Consecuentemente, ante estos casos, el Contador Público independiente tendrá que cubrir en su Auditoría la revisión de los trabajos realizados por un especialista y la evaluación de la razonabilidad de los resultados.

El Boletín 5050 emitido por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, contiene diversas guías para la revisión del trabajo efectuado por un especialista.

La finalidad de este boletín es determinar el efecto que tienen los resultados de trabajo efectuados por un especialista en el dictamen del Auditor, cuando dichos trabajos respalden cifras o revelaciones importantes de los estados financieros.

Pronunciamentos normativos.

El Auditor debe revisar, cuando las circunstancias lo requieran, los trabajos efectuados por otros profesionales con conocimientos especializados, tales como ingenieros, abogados, peritos, valuadores, actuarios, etc. y evaluar la razonabilidad de los resultados.

Debido a la diversidad de asuntos que se pueden presentar y que no se puede exigir que el Contador Público posea conocimientos técnicos que competen a otras profesiones, dicha revisión debe considerarse como la comprobación de aquellos elementos objetivos susceptibles de verificación, y a la evaluación de los efectos tomando en cuenta el resultado de sus propios procedimientos de Auditoría y el conocimiento del negocio.

Como lo indica el Boletín 3070 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, la responsabilidad del Auditor en el descubrimiento de errores o irregularidades existe solamente en el caso de que estos debieron haber sido detectados, y no lo fueron, como consecuencia clara de su falta en el cumplimiento con las normas de Auditoría.

Si después de ejecutar los procedimientos de Auditoría considerados adecuados en las circunstancias, el Auditor concluye que los resultados del trabajo de un especialista respaldan la información relativa contenida en los estados financieros, habrá obtenido evidencia suficiente y competente para basar su opinión. Por el contrario, de existir diferencias importantes entre los resultados del trabajo de un Auditor concluye que dichos resultados no son razonables, deberá aplicar procedimientos adicionales de Auditoría, incluyendo la posible intervención de otro especialista.

Si después de ejecutar los procedimientos adicionales de Auditoria aplicables en las circunstancias, el Auditor concluye que:

a) La información contenida en los estados financieros no está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, emitirá su dictamen con la salvedad u opinión adversa que corresponda.

b) Continúan sus objeciones sobre los resultados del trabajo del especialista y éstas no serán resueltas satisfactoriamente, deberá emitir su dictamen con la salvedad o abstención de opinión que corresponda.

Cuando el Auditor expresa una opinión limpia no deberá hacer referencia alguna en su dictamen al trabajo de un especialista, ya que esto podría mal interpretarse y considerarse como una salvedad o declaración de división de responsabilidades.

Si el Auditor expresa una salvedad, abstención o negación en su dictamen, y la causa de ello proviene de aspectos relacionados con el trabajo de un especialista, podría hacerse referencia al resultado de dicho trabajo en el dictamen, pero sólo si se considera que al hacerlo haría más clara su comprensión a cualquier lector.

El Auditor debe asegurarse de que los estados financieros o sus notas revelen adecuadamente las situaciones, eventos o transacciones en cuya cuantificación o determinación de efectos participó un especialista.

9. Informe del contador público en el desempeño de la función de Comisario.

La legislación mexicana desde hace varias décadas se ha preocupado por reglamentar la vigilancia de las sociedades anónimas. En el Código de Comercio de 1889 por primera vez aparece la figura del vigilante y posteriormente, en 1934, la Ley General de sociedades Mercantiles legisla específicamente sobre el Comisario.

Desde su origen, las funciones de vigilancia que señala la ley han tenido por objeto el que una persona independiente informe a los accionistas respecto a la razonabilidad de la información presentada por los administradores sobre la situación financiera y los resultados de la sociedad.

De las modificaciones posteriores que sobre el particular se han hecho a la legislación mercantil, puede inferirse la conveniencia de que un Contador

Público, en el ejercicio independiente de su profesión, desempeñe el cargo de Comisario, o bien, que quien actúe como tal, se apoye en los servicios de profesionales independientes en el campo de la Contaduría Pública. Lo anterior ha puesto de relieve la identificación entre la función del Comisario y la actividad del Contador Público cuando actúa como Auditor Externo. Por otra parte, el Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos establece que, "al expresar cualquier juicio profesional el Contador Público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial", y, tratándose del Auditor Externo prevé que, "en el caso del Comisario considera que subsiste la independencia e imparcialidad".

Este boletín tiene por objeto analizar las condiciones en que el Contador Público, en su carácter de profesional independiente, puede emitir un informe como Comisario sobre estados financieros y su responsabilidad desde el punto de vista de la profesión, precisando la naturaleza y alcance de tal informe y las normas conducentes, con el propósito de proteger los intereses de los usuarios del mismo.

Consideraciones legales.

No obstante lo anterior y teniendo en cuenta los antecedentes, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría ha considerado indispensable aclarar y hacer referencia a los siguientes artículos que se transcriben de la Ley General de Sociedades Mercantiles (vigente en 1987):

"164. La vigilancia de la sociedad anónima estará a cargo de uno o varios Comisarios, temporales y revocables quienes pueden ser socios o personas extrañas a la sociedad.

"166. Son facultades y obligaciones de los Comisarios

"III. Realizar un examen de las operaciones, documentación, registros y demás evidencias comprobatorias, en el grado y extensión que sean necesarios para efectuar la vigilancia de las operaciones que la ley les impone y para poder rendir fundadamente el dictamen que se menciona en el siguiente inciso

"IV. Rendir anualmente a la Asamblea General Ordinaria de Accionistas un informe respecto a la veracidad, suficiencia y razonabilidad de la información presentada por el Consejo de Administración a la propia Asamblea de Accionistas. Este informe deberá incluir, por lo menos:

a) La opinión del Comisario sobre si las políticas y criterios contables y de información seguidos por la sociedad son adecuados y suficientes tomando en consideración las circunstancias particulares de la sociedad

b) La opinión del Comisario sobre si esas políticas y criterios han sido aplicados consistentemente en la información presentada por los administradores.

c) La opinión del Comisario si, como consecuencia de lo anterior, la información presentada por los administradores refleja en forma veraz y suficiente la situación financiera y los resultados de la sociedad.

"169 Los Comisarios serán individualmente responsables para con la sociedad por el cumplimiento de las obligaciones que la ley y los estatutos les imponen. Podrán, sin embargo, auxiliarse y apoyarse en el trabajo de personal que actúe bajo su dirección y dependencia o en los servicios de técnicos y profesionistas independientes cuya contratación y designación dependa de los propios Comisarios.

"172. Las sociedades anónimas, bajo la responsabilidad de sus administradores, presentarán a la Asamblea de Accionistas, anualmente, un informe que incluya por lo menos:

a) Un informe de los administradores sobre la marcha de la sociedad en el ejercicio; así como sobre las políticas seguidas por los administradores y, en su caso, sobre los principales proyectos existentes

b) Un informe en que se declaren y expliquen las principales políticas y criterios contables y de información seguidos en la preparación de la información financiera

c) Un estado que muestre la información financiera de la sociedad a la fecha del cierre del ejercicio

d) Un estado que muestre debidamente explicados y clasificados, los resultados de la sociedad durante el ejercicio.

e) Un estado que muestre los cambios en la situación financiera durante el ejercicio

f) Un estado que muestre los cambios en las partidas que integran el patrimonio social, acaecidos durante el ejercicio

g) Las notas que sean necesarias para completar o aclarar la información que suministre los estados anteriores

h) A la información anterior se le agregará el informe de los Comisarios a que se refiere la fracción IV del artículo 166.

"173. El informe del que habla el enunciado general del artículo anterior, incluido en el informe de los Comisarios, deberá quedar terminado y ponerse a disposición de los accionistas por lo menos quince días antes de la fecha de la asamblea que haya de discutirlo. Los accionistas tendrán derecho a que se les entregue una copia del informe correspondiente

"176. La falta de presentación oportuna del informe a que se refiere el enunciado general del artículo 172, será motivo para que la Asamblea General de Accionistas acuerde la remoción del Administrador o de los Comisarios, sin perjuicio de que se les exijan las responsabilidades en que respectivamente hubieren incurrido

"177. Quince días después de la fecha en que la Asamblea General de Accionistas haya aprobado el informe a que se refiere el enunciado general del artículo 172, deberá mandarse publicar los estados financieros incluidos en el mismo, juntamente con sus notas y el dictamen del Comisario, en el periódico oficial de la entidad en donde tenga su domicilio la sociedad, o si se trata de sociedades que tengan oficinas o dependencias en varias entidades, en el Diario Oficial de la Federación

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría concluye, con base en los artículos transcritos de la Ley General de Sociedades Mercantiles, lo siguiente:

Un examen de estados financieros practicado de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas es suficiente para que el Contador Público independiente pueda rendir su dictamen en el desempeño de la función de Comisario. Generalmente, el informe del Comisario sólo cubre los estados financieros básicos y sus notas

En los casos en que además de los estados financieros básicos y sus notas, se acompañe o presente junto con el dictamen del Comisario información adicional de los administradores, el Contador Público independiente habrá de observar los pronunciamientos normativos establecidos por el Boletín 4060 de la

Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, relativo a información complementaria que acompaña a los estados financieros básicos determinados.

Quando el Contador Público independiente finge como Comisario sin ser el Auditor, podrá emitir su informe apoyado en el trabajo del Auditor Externo, siempre que aplique sobre dicho trabajo los procedimientos de Auditoría que considere necesarios en las circunstancias de tal manera de que el examen de los estados financieros se lleve a cabo de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas

El informe del Comisario no debe considerarse como un documento de circulación limitada para su presentación a la Asamblea de Accionistas, las disposiciones contenidas en el Artículo 177 de la Ley General de Sociedades Mercantiles, señalan la difusión pública. Sin embargo, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría considera que, independientemente del precepto legal señalado, en este caso, al quedar el nombre de un Contador Público independiente asociado con estados o información financiera, adquiere responsabilidad no sólo con quien directamente contrata sus servicios, sino con terceros desconocidos para él que pueden llegar a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones

Pronunciamientos normativos relativos al informe del Contador Público en el desempeño de la función de Comisario.

El informe sobre los estados financieros que como Comisario rinde un Contador Público en el ejercicio independiente de su profesión, debe basarse en un examen efectuado de conformidad con las normas de Auditoría generalmente aceptadas

Es por ello que el informe del Comisario debe referirse a estados financieros preparados, o bien, a estados financieros preparados de acuerdo con bases diferentes a dichos principios cuando éstas queden enmarcadas por el enunciado general del Boletín 4020 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, relativo a la opinión sobre estados financieros preparados de acuerdo con bases específicas diferentes a las de los principios de contabilidad

En relación con la información adicional que los administradores deben rendir sobre la marcha del negocio políticas administrativas, proyectos existentes u otra información de diversa índole, el Contador Público deberá observar los pronunciamientos normativos establecidos por el Boletín 4060, relativos a información complementaria que acompaña a los estados financieros básicos dictaminados. Como se indica en el boletín a que antes se ha hecho

referencia, "... aún cuando el Contador Público no puede ni debe asumir responsabilidad por esa información adicional a los estados financieros y las notas relativas, debe convenir desde un principio y lograr que su cliente le permita leer esa información para cerciorarse de que la misma no contradice en alguna forma la información por el dictaminada, y además, que se distinga la responsabilidad que corresponde a la administración y el Auditor"

El Contador Público podrá rendir su informe de Comisario por sí mismo, utilizando la primera persona del singular, o conjuntamente con otro Comisario

Cuando siendo el Auditor Externo el Contador Público actúa como Comisario, podrá aclarar en el texto del informe, que se ha apoyado en el dictamen emitido por su despacho

En ese caso, aunque no es indispensable, podrá adjuntar dicho dictamen a su informe de Comisario

Cuando el Contador Público independiente, actuando como Comisario no es Auditor Externo y opta por no efectuar el examen directamente, para emitir su informe deberá

a) Asegurarse, al aceptar el cargo de Comisario, que se practicará un examen de estados financieros de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas

b) Aplicar los procedimientos de Auditoría considere necesarios en las circunstancias para cerciorarse de que el examen se lleva a cabo de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas

En el dictamen del Comisario, este podrá mencionar el hecho de que otros Auditores examinaron los estados financieros, y que para rendir su informe se ha apoyado en el trabajo efectuado por ellos. En este caso, el informe del Comisario deberá hacer referencia al tipo de opinión expresada por el Auditor Externo, incluyendo, en su caso, la descripción precisa de las causas que originaron abstención u opinión adversa, y la mención genérica de las salvedades que contenga

En cualquier caso, el dictamen que como Comisario emite un Contador Público independiente, deberá incluir las salvedades o excepciones a que haya lugar como resultado del examen practicado de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas.

Dictamen del Comisario sobre estados financieros de una compañía tenedora.

Conforme al Boletín B-8 "Estados Financieros Consolidados y Combinados y Valuación de Inversiones Permanentes de la Comisión de Principios de Contabilidad", "cuando se dan las circunstancias de existencia de la entidad formada por una empresa tenedora y sus subsidiarias, sólo se cumplirá con principios de contabilidad generalmente aceptados si se preparan estados financieros consolidados", sin embargo también se reconoce que "la preparación de estados financieros individuales de una compañía tenedora solo tiene justificación cuando tales estados son necesarios para cumplir con disposiciones legales". "Esos estados generalmente tienen fines especiales, tales como su presentación a la Asamblea General de Accionistas de la compañía tenedora (de acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles) "

Cuando se preparan estados financieros individuales de la tenedora para su preparación a la Asamblea General de Accionistas, el Contador Público independiente, actuando como Comisario, deberá aclarar en su dictamen que

a) Esos estados se prepararon para ser utilizados por la Asamblea de Accionistas y no han sido consolidados con los de sus subsidiarias como lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados consecuentemente, la información financiera que presentan no es completa, y por lo tanto, no es adecuada para ser usada por terceros

b) Por separado, en su caso, se han preparado estados financieros consolidados de la tenedora y sus subsidiarias, los cuales han sido dictaminados por Contadores Públicos independientes

10. Dictamen sobre el sistema de control interno.

Como se establece en el Boletín 3050 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, con el objeto de poder determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de Auditoría que va a realizar, el Auditor deberá efectuar un estudio y evaluación del control interno contable existente.

El cumplimiento de esta norma ha dado al Contador Público una experiencia profesional muy valiosa y por otra parte, ha permitido a los usuarios apreciar la ayuda que el Contador Público puede proporcionarles, cuando están interesados en obtener una opinión independiente en relación con el control interno contable existente en una empresa

Por esto, la Comisión considera que se dan las condiciones necesarias para plantear en un boletín específico las características del dictamen que el Contador Público puede preparar como resultado de una revisión del control interno contable existente en una empresa.

El objetivo de este boletín es el de establecer las normas de información aplicables al dictamen que el Contador Público emite cuando es contratado para efectuar una revisión del sistema de control interno contable de una empresa.

En el boletín 5030 emitido por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, se recomiendan los procedimientos que pueden aplicarse en relación con un trabajo de esta naturaleza.

Antecedentes.

Los Boletines 3050 "Estudio y evaluación de control interno" y 5030 "Metodología para el estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones", emitidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, establecen los conceptos básicos relativos al control interno contable y a la metodología y procedimientos que el Auditor debe seguir, con objeto de dar cumplimiento a la norma de ejecución del trabajo que establece que debe estudiar y evaluar el control interno.

Cuando el Auditor es contratado exclusivamente para rendir un dictamen sobre el sistema de control interno contable, el objetivo de su trabajo difiere del que realiza para cumplir con las condiciones descritas en los boletines mencionados en el párrafo anterior. Sin embargo, el conocimiento de los conceptos básicos del estudio de control interno atendiendo al cumplimiento de sus objetivos y la metodología para estudiarlo y evaluarlo, son requisitos indispensables para que el Contador Público independiente este en condiciones de aceptar la realización de un trabajo con el objetivo de dar una opinión sobre el sistema de control interno contable existente.

Por otra parte, puesto que los aspectos conceptuales y la metodología para estudiarlos no varía, puede decirse que los conceptos establecidos en los Boletines 3050 y 5030 mencionados, son aplicables al estudio del control interno contable realizado con el objeto de rendir un dictamen sobre el mismo, conjuntamente con los contenidos en este boletín.

_ Situaciones al emitir un dictamen sobre el control interno contable.

Quando el Contador Público sea contratado para efectuar un estudio específico del control interno contable y rendir un dictamen sobre el mismo, se pueden presentar diversas alternativas

Que el Contador Público sea contratado para emitir una opinión sobre el sistema de control interno contable ya sea a una fecha específica o por un periodo determinado

Que se le solicite al Contador Público emitir una opinión sobre el sistema de control interno contable vigente de una empresa para el uso de la administración o bien de ciertos organismos (por ejemplo, podría darse el caso de un informe de control interno contable preparado como respuesta a una solicitud específica de una entidad gubernamental)

Que se le contrate para examinar y opinar solamente sobre una parte del sistema de control interno de una empresa. En este caso, el Contador Público debe considerar esta limitación en el alcance de su trabajo al diseñar los procedimientos en su programa de trabajo y además debe discutir con el cliente la inconveniencia práctica de efectuar este tipo de revisiones cuando se refieran únicamente a segmentos de un ciclo de transacciones. En otras palabras, aun cuando es aceptable efectuar una revisión parcial del sistema de control interno contable, deberá seguirse la regla de que se abarquen todas las funciones de un ciclo de transacciones como mínimo ya que de otra forma, la visión que el Contador Público pueda tener del sistema sujeto a examen será limitada, con los consecuentes efectos en el dictamen

- Relación con el estudio de control interno contable cuando se hace Auditoría de estados financieros

Es importante señalar que aunque existen afinidades con el estudio y evaluación del control interno que el Contador Público efectúa como parte de una Auditoría de estados financieros para cumplir con las normas de Auditoría generalmente aceptadas, las revisiones especiales para rendir dictámenes sobre control interno contable difieren de las anteriores tanto como en sus objetivos

Por esta razón, en la revisión del control interno en relación con una Auditoría de estados financieros el Auditor normalmente no considera los aspectos de diseño del sistema, pues su trabajo se limita a identificar las técnicas de control interno tal y como operan en la práctica

En las revisiones específicas para opinar sobre el control interno, el aspecto del diseño del sistema y su relación con lo que está pasando en la práctica, constituyen un elemento importante que el Auditor utiliza en su trabajo

Otro aspecto esencial en relación con las características que se pueden presentar en este tipo de revisiones, es que el Contador Público puede ser contratado para efectuarlas como parte de un trabajo de mantenimiento de un sistema de control interno contable. En este sentido la intervención del Contador Público con el objeto de rendir la opinión sobre el control interno contable puede asimilarse a la existencia de una función de Auditoría interna desde el punto de vista que ambas actividades terminan formando parte del propio sistema de control interno contable como un elemento adicional para darle mayor confiabilidad

Considerando algunas de las ideas mencionadas en párrafos anteriores puede decirse que el Contador Público que efectúa la revisión de un sistema de control interno con el objeto de rendir una opinión sobre el mismo, podrá hacerlo independientemente de que sea contratado para efectuar una Auditoría de los estados financieros de la propia empresa

Cuando el Contador Público independiente que es contratado para emitir una opinión sobre los estados financieros también se le solicita una opinión sobre el control interno contable, puede utilizar los resultados de este último trabajo para dar cumplimiento a la norma de ejecución del trabajo relativa al estudio y evaluación del control interno que es necesario efectuar para fines de emitir un dictamen sobre estados financieros

Considerando tanto la naturaleza del trabajo como la de los procedimientos a seguir, el Contador Público independiente no deberá en términos generales establecer restricciones en el uso del informe que rinde como resultado de este tipo de revisiones.

Pronunciamientos normativos al dictamen del Contador Público sobre el control interno contable.

- Con base en las consideraciones anteriores y tomando en cuenta la naturaleza y limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno contable de una empresa, tal y como se mencionan en los Boletines 3050 "Estudio y evaluación del control interno", y 3070 "La responsabilidad del Auditor en el descubrimiento de errores e irregularidades", de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, el dictamen del Contador Público sobre el sistema de control interno de una empresa deberá contener lo siguiente:

- a) Alcance del trabajo y fecha o periodo al cual se refiere la opinión.
- b) Mención de que el estudio y evaluación del sistema de control interno contable se llevó a cabo de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas;
- c) La indicación de que el diseño y mantenimiento del sistema de control interno contable es una responsabilidad de la administración y una descripción de los objetivos que el mismo persigue.
- d) La advertencia al lector de las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno, que pueden permitir que existan errores o irregularidades y no ser detectadas y de que cualquier sistema está sujeto al deterioro por cambios en las circunstancias o incumplimientos de las técnicas de control;
- e) La opinión respecto a si el sistema en conjunto cumple con los objetivos del control interno contable, diseñado para prevenir o detectar errores o irregularidades que afecten en forma importante las cifras que muestran los estados financieros. En su caso, descripción de las excepciones encontradas.

A continuación se presenta un ejemplo del informe que puede utilizar el Contador Público para expresar una opinión sin salvedad sobre el sistema de control interno contable de una empresa

A los señores accionistas de Cia. ABC, S. A.

He hecho un estudio y una evaluación del sistema de control interno contable de la Compañía ABC, S. A., en vigor a (fecha) _____, (cuando el examen abarca un periodo se señalaría por el periodo del 1^o de enero al 31 de diciembre de 19X1).

Mi estudio y una evaluación fueron hechos de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas.

La administración de la Compañía ABC, S. A., es responsable del establecimiento y mantenimiento del sistema de control interno contable. En el cumplimiento de esta responsabilidad, se requieren juicios y estimaciones de la administración para evaluar los beneficios esperados y los costos correlativos, de las técnicas de control. Los objetivos de un sistema de control interno contable son proporcionar a la administración seguridad razonable, pero no

absoluta, de que los activos están salvaguardados contra pérdidas provenientes de disposición o uso no autorizado, y que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con autorizaciones de la administración y registradas oportuna y adecuadamente, para permitir la preparación de estados financieros, de acuerdo con los criterios establecidos por la gerencia

Debido a las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno contable, pueden ocurrir errores o irregularidades y no ser detectadas. Asimismo, la proyección de cualquier evaluación del sistema a períodos futuros, está sujeta al riesgo de que los procedimientos puedan llegar a ser inadecuados debido a cambios en las circunstancias, o a que el grado de cumplimiento de las técnicas pueda deteriorarse

En mi opinión, el sistema de control interno contable de la Compañía ABC, S.A., tomado en conjunto, fue suficiente para satisfacer los objetivos de que existe seguridad razonable, pero no absoluta, de que los activos están salvaguardados contra pérdidas provenientes de disposición o uso no autorizado y que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con autorizaciones de la administración y registrados oportuna y adecuadamente para emitir la preparación de estados financieros, de acuerdo con los criterios establecidos por la gerencia.

Cuando el estudio y la evaluación revelan la existencia de condiciones que en forma individual o en conjunto, resultan en una debilidad importante del sistema de control interno, la opinión del contador Público debe modificarse en los siguientes términos:

- Párrafo de opinión

Mi estudio y evaluación revelan las siguientes circunstancias, en el sistema de control interno contable de la Compañía ABC, S.A., en vigor a (fecha) _____, las cuales en mi opinión dan por resultado un riesgo relativamente alto, de que puedan ocurrir errores o irregularidades por cantidades que serían importantes en relación con los estados financieros, y que tales irregularidades o errores no sean detectados dentro de un período oportuno.

(Describir las partes débiles importantes, manifestar si resultan de la ausencia de procedimientos de control, o del grado de cumplimiento de tales procedimientos y describir la naturaleza general de errores o irregularidades potenciales, que puedan ocurrir como resultado de las debilidades descritas)

11. Asociación del nombre del Contador Público

con estados financieros publicados.

El Boletín 1010 "NORMAS DE AUDITORIA" establece que "en todos los casos en que el nombre de un Contador Público quede asociado con estados o información financiera; deberá expresar de una manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información "

En ocasiones una entidad, por razones de índole legal o de otra naturaleza, tiene la necesidad de publicar sus estados financieros o cualquier otra información de naturaleza financiera. Se considera que un Contador Privado queda asociado a tales estados o información financiera cuando su nombre y firma aparecen conjuntamente con ellos.

El objetivo de este boletín es establecer la responsabilidad que asume el Contador Público cuando en su carácter de Auditor Externo o comisario su nombre queda asociado con estados financieros o cualquier otra información financiera que se publica, asimismo cuando se presenta información adicional sobre la cual no va a emitir una opinión.

Pronunciamientos normativos a los estados financieros dictaminados publicados.

Existen circunstancias en las cuales una entidad por razones de tipo legal u otras, publica la totalidad de los estados financieros, incluyendo sus notas relativas, o en otros casos, publica solamente el balance general. Si dichos estados financieros han sido auditados por un Contador Público independiente, se entenderá que éste asume responsabilidad sobre dicha publicación cuando antes de llevarse a cabo le es permitido revisar la información y firmar la opinión correspondiente. En estos casos, será necesario que el Contador Público se asegure que la información que va a ser publicada corresponde a aquella examinada por él.

En su calidad de comisario, el Contador Público independiente tiene la obligación legal de acuerdo con las normas de Auditoría, de emitir el dictamen que corresponde a su actuación como tal. Por ello, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría considera que en el caso de que su informe correspondiente sea publicado le será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, por lo que será necesario que se señale el nombre del Contador Público que lo suscribe.

Es frecuente que cuando se publican estados financieros o cualquier otra información financiera en folletos, reportes, análisis, etc., se incluyan informes de

la gerencia, estadísticas e información de diversa índole para ofrecer al lector un conocimiento más completo de la entidad. Aun cuando el Auditor no asume responsabilidad por la información adicional que se presenta junto con su dictamen, deberá cerciorarse que dicha información no contradiga a la ya dictaminada.

12. Informe del Auditor sobre el resultado de la aplicación de procedimientos de revisión previamente convenidos.

Debido a ciertas necesidades de información, el Auditor es requerido para realizar un trabajo mediante el cual sean aplicados ciertos procedimientos de revisión previamente convenidos con el cliente que contrata sus servicios, o bien, con las partes interesadas.

Generalmente los procedimientos convenidos se aplican a uno o más componentes, cuentas o partidas específicas de los estados financieros. Sin embargo, debido a las limitaciones, tanto en la naturaleza, como en el alcance de las pruebas, el Auditor no está en posibilidad de expresar opinión alguna sobre dichos componentes, cuentas o partidas.

El trabajo del Auditor y su informe, en estos casos, puede referirse a una gran diversidad de conceptos, entre ellos arrendamientos, regalías, participación de utilidades, provisión para el pago del impuesto sobre la renta, etc.

El objetivo de este boletín es el de señalar las condiciones en las que el Auditor puede aceptar llevar a cabo una serie de procedimientos específicos acordados con el cliente o interesados, en relación a ciertos componentes, cuentas o partidas de los estados financieros. Asimismo, el de establecer los requisitos del informe correspondiente.

Pronunciamientos normativos.

1.- El Auditor deberá asegurarse, antes de aceptar un trabajo en el cual el alcance está limitado a la aplicación de ciertos procedimientos convenidos a uno o más componentes, cuentas o partidas específicas de los estados financieros, que las partes interesadas comprendan claramente la naturaleza y el alcance de los procedimientos que serán aplicados y las características del informe del Auditor. En ambos casos, esto deberá quedar claramente establecido en la carta o convenio de servicios profesionales.

2.- El informe del Auditor sobre los resultados de la aplicación de los procedimientos previamente contenidos debe incluir lo siguiente:

a) Referencia a la carta o convenio en el que se establecen las condiciones del trabajo y los procedimientos acordados que deberá aplicar el Auditor

b) Indicación de los componentes, cuentas o partidas específicas, a los cuales fueron aplicados los procedimientos acordados

c) Indicación, en su caso, de la responsabilidad de la administración de la entidad en la preparación de la información a que se refiere el propio informe.

d) Enumeración de los procedimientos aplicados y su alcance

e) Señalamiento de los errores y omisiones que se hubieran detectado por el Auditor.

f) La abstención de opinión del Auditor con respecto al componente, rubro o partida específica.

g) Afirmación, en su caso, de no haber observado situación alguna, con la aplicación de los procedimientos convenidos, que indicara que el componente, rubro o partida debiera ser ajustado.

h) Aclaración en el sentido de que si se hubieran aplicado procedimientos adicionales o examinado los estados financieros de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas, podrían haber surgido asuntos a informar.

i) Indicación de que el informe se refiere exclusivamente al componente, cuenta o partida mencionada, y de que no constituye un examen de los estados financieros de la entidad

A continuación se presentan ejemplos de informes cuando se aplican procedimientos previamente convenidos:

A) Informe sobre el resultado de la aplicación de procedimientos de revisión convenidos a un análisis de ventas

Conforme a sus deseos y en los términos de nuestra carta (convenio) de fecha _____, he aplicado los procedimientos abajo mencionados, en el análisis de ventas por el año que terminó el 31 de diciembre de 19XX, preparado por la administración de la compañía, misma que se acompaña a este informe, el cual de base para la fijación de las rentas, conforme al contrato de arrendamiento de fecha _____, celebrado entre Compañía A, S.A., como

arrendador, y Compañía B, S A, como arrendatario. Mi revisión consistió en lo siguiente:

1.- Conocimiento y comprobación de las políticas contables seguidas por la empresa para el reconocimiento y registro de las ventas de contado y crédito.

2 - Examen del ____% de las facturas emitidas y de sus correspondientes documentos de embarque. Asimismo, en su caso, las facturas examinadas se cotejaron contra los pedidos de clientes y notas de crédito relativas.

3 - Comparación de los datos consignados en los documentos descritos en el punto anterior, con aquellos que se muestran descritos en el punto anterior, con aquellos que se muestran en los registros contables de ventas y cuentas por cobrar.

4.- Etc.

Debido a que los procedimientos arriba mencionados no constituyen un examen efectuado de acuerdo con normas de Auditoría generalmente aceptadas, no expreso opinión alguna sobre el análisis de ventas que se acompaña a este informe. Sin embargo, en relación con los procedimientos arriba mencionados, no observé situación alguna que me indicara que las cifras del análisis de ventas al que se refiere este informe debieran ser ajustadas. De haber aplicado otros procedimientos o hubiera efectuado un examen a los estados financieros de la compañía de acuerdo con normas de Auditoría generalmente aceptadas, podrían haber resultado (otras) situaciones, las cuales hubiera señalado. Este informe se refiere únicamente al análisis arriba indicado y no se refiere a ningún estado o estados financieros de la compañía.

B) Informe sobre el resultado de la aplicación de procedimientos de revisión convenidos a algunos rubros de los estados financieros

He aplicado los procedimientos de revisión convenidos en nuestra carta (convenio), de fecha _____, que se describen con posterioridad, sobre los registros de contabilidad de Compañía Y, S. A., al 31 de diciembre de 19____, únicamente para asistirlos en relación con la propuesta de adquisición de dicha compañía. Los procedimientos aplicados y los resultados obtenidos fueron los siguientes:

- Cotejé los saldos de las cuentas de cheques que integran el saldo de la cuenta de mayor general de Bancos, al 31 de diciembre de 19____, así como los que aparecen en los estados de cuenta bancarios correspondientes, a esa

misma fecha, y los que se muestran en ambos casos en las conciliaciones preparadas por la compañía.

- Con base en la relación de los saldos de cuentas por cobrar a clientes, según registros auxiliares, la cual se comparó con el saldo de la cuenta de mayor correspondientes, se enviaron solicitudes de confirmación de saldos al 75% de los clientes, que presentan el 85% del saldo de este rubro, al 31 de diciembre de 19___. Se recibieron respuestas positivas y negativas aclaradas que representan el 70% de las solicitudes enviadas. No se aplicó procedimiento adicional alguno a los casos de las solicitudes no contestadas.

- Etc.

Debido a que los procedimientos antes mencionados no constituyen en examen practicado de acuerdo con las normas de Auditoria generalmente aceptadas, no expreso opinión alguna sobre las cuentas antes indicadas; sin embargo, en la aplicación de los procedimientos antes citados, no observé situación alguna que me indicara que los saldos de las cuentas mencionadas debieran ser ajustados. Si hubiera aplicado procedimientos adicionales, o examinado los estados financieros de acuerdo con las normas de Auditoria generalmente aceptadas, podrían haber resultado (otras) situaciones, las cuales hubiera señalado. Este informe se refiere exclusivamente a las cuentas arriba mencionadas y no cubre ningún estado financiero de Compañía Y, S A

CAPITULO II

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

El estudio y evaluación del control interno se efectúa con el objeto de cumplir con la norma de ejecución del trabajo que requiere que "el Auditor realice 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".

II.1 CONCEPTOS DEL CONTROL INTERNO.-

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, lo define de la siguiente manera: "El control interno comprende el plan de organización con todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección"

El C.P. Joaquin González Morfin, dice que: "El control interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que, la administración de un negocio puede depender de estos elementos para obtener una información mas segura; proteger adecuadamente los bienes de la empresa. Así como, promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión de la política administrativa prescrita"

Montgomery, clasifica al control interno en las siguientes áreas:

. Control Administrativo -

Plan de organización de todas las medidas y métodos debidamente coordinados que han sido adoptados dentro de la empresa para promover la eficiencia en las operaciones y fomentar adhesión a las políticas administrativas descritas.

. Control Contable.-

Area relativa a la verificación de la exactitud y confianza de los datos contables definiéndolos como aquel control que está diseñado para producir exactitud en los registros y resúmenes de las transacciones financieras realizadas

• Comprobación Interna -

Es lo correspondiente a los procedimientos contables, estadísticas físicas o cualquier otro control que salvegarde el activo contra desfalcos u otras irregularidades similares.

Paul Grady, dice que: "El control interno contable, comprende el plan de organización y procedimientos coordinados usados dentro de un negocio como son:

- a) Para salvaguardar sus activos de pérdidas provenientes de fraudes o errores.
- b) Verificar la exactitud y confianza de los datos contables que la administración usa para sus decisiones.
- c) Promover eficiencia en sus operaciones y fomentar la adhesión a las políticas adoptadas en aquellas áreas, en las cuales la contabilidad y los departamentos financieros tienen responsabilidad directa o indirecta.

El Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos, lo define de la siguiente manera: "El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas de coordinación adoptados para proteger los activos como son:

- a) Verificar la exactitud y veracidad de los datos contables.
- b) Fomentar la eficiencia de las operaciones y alentar el apego a las políticas de administración prescritas en una empresa"

II.2 OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO.-

Es evidente, que el estudio y evaluación del control interno es determinante para conocer la empresa y, por ende, coadyuvar en forma contundente a diseñar las estrategias, procedimientos, oportunidad e intensidad que se aplicaran en el

transcurso de la Auditoría.

Los objetivos básicos que se pretenden, mismos que se desprenden de la definición son los siguientes:

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

Es necesario aclarar que, los dos primeros objetivos se refieren al aspecto de controles internos contables y, los dos últimos, a controles internos administrativos. Para efectos de ir ubicando al lector, cabe mencionar que los dos primeros objetivos son el punto medular de nuestra investigación y, por lo tanto, el control interno contable está diseñado en función de los objetivos siguientes:

- . Objetivos generales de control interno -

- . Objetivos de autorización.-

Dice que todas las operaciones se efectúen con la respectiva autorización de la gerencia.

- . Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones.-

Dice que todas las operaciones se registren canalizándolas adecuadamente. De tal forma, que faciliten la elaboración de Estados Financieros de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

- . Objetivos de salvaguarda física -

Dice que sólo personas autorizadas por la gerencia tendrán acceso a los activos.

- . Objetivos de verificación y evaluación.-

Se deberá verificar la existencia de los activos sujetos a custodia, contra

los datos registrados y, con las diferencias se deberán tomar las medidas correctivas que sean pertinentes según sea el caso.

Para redondear un poco más en lo referente a los objetivos de los controles internos, podríamos establecer dos niveles

1. Objetivos generales de control interno aplicables a todos los sistemas.
2. Objetivos de control interno aplicables a ciclos de transacciones

Los objetivos básicos, dan origen a los objetivos generales de control interno y, de éstos, se desarrollan los objetivos de control de ciclos.

Los objetivos de control interno, aplicables a los ciclos de transacciones, específicamente a las cuentas de inventarios, compras y proveedores. Mismas que, con objeto de nuestra investigación se desarrollarán en el ciclo correspondiente.

II.3 ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO.-

Para una mejor impresión de los factores que intervienen en el control interno de las empresas, a continuación se presentan los elementos que forman parte del mismo. Los elementos del control interno pueden agruparse en cuatro clasificaciones como:

- a) Organización.
- b) Procedimientos.
- c) Personal.
- d) Supervisión.

a) Organización.-

Los elementos del control interno que intervienen en la organización son:

1. Dirección: que asuma la responsabilidad de la política general de la empresa y de las decisiones tomadas en su desarrollo.

2. **Coordinación** que adopte las obligaciones y necesidades de las partes integrantes de la empresa a un todo homogéneo y armónico, que prevea los conflictos propios de invasión de funciones o interpretaciones contrarias a las asignaciones de autoridad
3. **División de labores** que define claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro

El principio básico de control interno es, en este aspecto, que ningún departamento debe de tener acceso a los registros contables en que se controla su propia operación. Bajo el mismo principio, el departamento de contabilidad no debe tener funciones de operación o de custodia, sino concretarse al registro correcto de datos, verificando sus respectivas autorizaciones y evidencias de controles aplicables. Así como, a la presentación de los informes y análisis que requiere la dirección para controlar adecuadamente las operaciones de la empresa.

El principio de división de funciones, impide que aquellos de quienes depende la realización de determinada operación puedan influir en la forma que ha de adoptar su registro o la posesión de los bienes involucrados en la operación. Bajo este principio, una misma transacción debe pasar por diversas manos independientes entre sí

4. **Asignación de responsabilidades** que establezca con claridad los nombramientos dentro de la empresa, su jerarquía y delegue facultades de autorización congruentes con las responsabilidades asignadas. El principio fundamental en este aspecto consiste en que no se realice transacción alguna sin la aprobación de alguien específicamente autorizado para ello. Debe, en todo caso, existir constancia de esta aprobación, con la posible excepción de actividades rutinarias de menor importancia en que la aprobación claramente pueda entenderse como táctica.

b) Procedimientos.-

La existencia de control interno no se demuestra solo con una adecuada organización; pues es necesario que sus principios se apliquen en la práctica mediante procedimientos que garanticen la solidez de la organización como:

1. **Planeación y sistematización:** es deseable encontrar en uso un instructivo general o una serie de instructivos sobre funciones de dirección y coordinación, la división de labores, el sistema de

autorizaciones y fijación de responsabilidades.

Estos instructivos, usualmente asumen la forma de manuales de procedimientos y tienen por objeto asegurar el cumplimiento, por parte del personal con las prácticas que dan efecto a las políticas de la empresa, uniformar los procedimientos, reducir errores, abreviar el periodo de entrenamiento del personal y eliminar o reducir el número de ordenes verbales y de decisiones apresuradas.

Un grado más elevado de planeación requiere control presupuestal e implantación de estándares de producción, distribución y servicios.

2. Registros y formas. un buen sistema de control interno debe procurar procedimientos adecuados para el registro completo y correcto de activos, pasivos, productos y gastos
3. Informes: desde el punto de vista de la vigilancia sobre las actividades de la empresa y sobre el personal encargado de realizarlas, el elemento más importante de control es la información interna. En este sentido, desde luego no basta la preparación periodica de informes internos, sino su estudio cuidadoso por personas con capacidad para juzgarlos y con autoridad suficiente para tomar decisiones y corregir deficiencias.

Los informes contables constituyen en este aspecto, un elemento muy importante del control interno desde la preparación de balances mensuales hasta hojas de distribución de adeudos de clientes por antigüedad o de obligaciones por vencimientos

Las actividades de producción y distribución pueden vigilarse de cerca mediante informes periódicos, analíticos y comparativos, informes de ventas de costos, análisis de variaciones de eficiencia y tiempo ocioso

Un control interno de tipo más elevado, probablemente incluirá informes periódicos sobre capital de trabajo, origen y aplicación de recursos, variaciones financieras presupuestales, etc

c) Personal.-

Por solida que sea la organización de la empresa y adecuados los procedimientos implantados, el sistema de control interno no puede cumplir su objetivo si las actividades diarias de la empresa no están continuamente en manos del personal idóneo

1. Entrenamiento: mientras mejores programas de entrenamiento se

encuentren en vigor, más apto será el personal encargado de los diversos aspectos del negocio. El mayor grado de control interno logrado, permitirá la identificación clara de las funciones y responsabilidades de cada empleado. Así como la reducción de ineficiencia y desperdicio.

2. **Eficiencia:** después del entrenamiento, la eficiencia dependerá del juicio personal aplicado en cada actividad. El interés del negocio por medir y alentar la eficiencia constituye un coadyuvante del control interno. Los negocios adoptan algún método para el estudio del tiempo y esfuerzo empleados por el personal que ofrece al Auditor la posibilidad de medir comparativamente las cifras representativas de los costos.
3. **Moralidad:** es obvio, que la moralidad del personal es una de las columnas sobre las que descansa la estructura del control interno. Los requisitos de admisión y el constante interés de los directivos por el comportamiento del personal son, en efecto, ayudas importantes al control. Las vacaciones del personal, deben ser obligatorias hasta donde lo permitan las necesidades del negocio. El complemento indispensable de la moralidad del personal como elemento de control interno se encuentra en las fianzas de fidelidad que deben proteger al negocio contra manejos indebidos.
4. **Retribución:** es indudable que un personal retribuido adecuadamente, se presta mejor a realizar los propósitos de la empresa con entusiasmo y concentra mayor atención en cumplir con eficiencia, que en hacer planes para destacar al negocio. Los sistemas de retribución al personal, planes de incentivos y permisos, pensiones por vejez y oportunidad que se le brinda para plantear sus sugerencias y problemas personales, constituyen elementos importantes del control interno.

d) Supervisión.-

Como ha quedado dicho, no es únicamente necesario el diseño de una buena organización. Sino también, la vigilancia constante para que el personal desarrolle los procedimientos a su cargo de acuerdo con los planes de la organización. La supervisión se ejerce en diferentes niveles, por diferentes funcionarios y empleados y en formas directa e indirecta.

Una buena planeación y sistematización de procedimientos y un buen diseño de registros, formas e informes, permite la supervisión casi automática de

los diversos aspectos del control interno. En negocios de mayor importancia, la supervisión del control interno amerita un Auditor interno o un departamento de Auditoría interna que actúe como vigilante constante del cumplimiento de la empresa con los otros elementos del control interno, que es a su vez, un elemento muy importante del mismo control interno. Cuando no es posible sostener un departamento de auditoría permanente, un buen plan de organización asignará a algunos funcionarios las atribuciones más importantes de la auditoría interna, para que efectúen reconocimientos periódicos del sistema de control de un negocio.

De acuerdo con el nuevo enfoque que se le da al control interno en el Boletín 3050, la estructura del Control Interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad. La estructura que se defina en este Boletín, consiste de los siguientes elementos

- a) Ambiente de control
- b) El sistema contable
- c) Los procedimientos de control

a) Ambiente de control-

El ambiente de control representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles. Estos factores son los siguientes:

Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos

- Estructura de organización de la entidad
- Funcionamiento del Consejo de Administración y sus Comités
- Métodos para asignar autoridad y responsabilidad
- Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de auditoría interna.
- Políticas y prácticas de personal

- Influencias externas que afecten las operaciones y prácticas de la entidad

La calidad del ambiente de control es una clara indicación de la importancia que la administración de la entidad le da a los controles establecidos.

b) Sistema contable-

El sistema contable consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica

Para que un sistema contable sea útil y confiable, debe contar con métodos y registros que:

- a) Identifiquen y registren únicamente las transacciones reales que reúnan los criterios establecidos por la administración
- b) Describan oportunamente todas las transacciones en el detalle necesario que permita su adecuada clasificación
- c) Cuantifiquen el valor de las operaciones en unidades monetarias
- d) Registren las transacciones en el periodo correspondiente
- e) Presenten y revelen adecuadamente dichas transacciones en los estados financieros

c) Procedimientos de control-

Los procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable, que establece la administración para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad, constituyen los procedimientos de control. El hecho de que existen formalmente políticas o procedimientos de control, no necesariamente significa que éstos estén operando efectivamente. El auditor debe determinar la manera en que la entidad ha aplicado las políticas y procedimientos, su uniformidad de aplicación y qué persona las ha llevado a cabo, para concluir que efectivamente está operando.

Los procedimientos de control persiguen diferentes objetivos y se aplican en distintos niveles de organización y del procesamiento de las transacciones. También pueden estar integrados por componentes específicos del ambiente de control y el sistema contable. Atendiendo a su naturaleza, estos procedimientos pueden ser de carácter preventivo o detectivo.

Los procedimientos de carácter preventivo son establecidos para evitar errores durante el desarrollo de las transacciones.

Los procedimientos de control de carácter detectivo tienen como finalidad detectar los errores o las desviaciones que durante el desarrollo de las transacciones, no hubieran sido identificados por los procedimientos de control preventivos.

II.4 ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

II.4.1. METODOLOGIA PARA EL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR CICLOS DE TRANSACCIONES.

Mecánica de identificación de ciclos de transacciones y de ciclos y rubros de estados financieros-

El propósito de agrupar las transacciones en ciclos tiene como objetivo facilitar al auditor la identificación de transacciones similares, sujetas eventualmente a una serie de técnicas de control interno también similares e identificables con los objetivos de control interno específicos para cada ciclo, que le permita al auditor evaluar el control interno en función del cumplimiento de sus objetivos.

La identificación de los ciclos de actividad en una empresa es básica para que el auditor pueda identificar los objetivos de control interno en cada ciclo y las técnicas de control diseñadas para lograr dichos objetivos. Por otra parte, la identificación de ciclos es convencional pero no debe perderse de vista que en tanto tengamos menor número de ciclos agruparemos en el mismo mayor número de transacciones similares y consecuentemente, se facilitará la aplicación del concepto de auditoría por ciclos de transacciones. Este apéndice pretende ser ilustrativo únicamente y no proporcionar una fórmula única aplicable a todos los casos. Al hacerlo, la Comisión considero adecuado identificar en este apéndice cuatro ciclos de transacciones, indicando a la izquierda el nombre y la descripción del ciclo y a la derecha los rubros de los estados financieros que normalmente comprendería cada ciclo.

En su concepto más amplio el ciclo de operación de una empresa comprende el lapso que la misma emplea para convertir el efectivo obtenido de sus accionistas e invertido en el objeto del negocio, en efectivo nuevamente a disposición del negocio y de sus accionistas.

Esta metodología nos proporciona una guía general a utilizar por parte del Auditor, para estudiar y evaluar el control interno por ciclos de transacciones. Esta metodología persigue como finalidad que exista mayor claridad en la determinación del trabajo del Auditor, relativo a dicho estudio y evaluación del control interno, así como el efecto que el mismo tiene en el diseño de sus pruebas de Auditoría.

Esta metodología permitirá al Auditor, documentar adecuadamente el estudio y evaluación del control interno mediante:

- a) Identificación de los objetivos de control interno aplicables a un ciclo de transacciones.
- b) Identificación de las técnicas de control utilizadas por la entidad para lograr dichos objetivos
- c) Evaluación del cumplimiento de los objetivos del control interno
- d) Fijación de la naturaleza, extensión y oportunidad de sus pruebas de Auditoría.

En el Anexo I se muestra una gráfica que resume la metodología sugerida para lograr el objetivo antes mencionado

II.4.2. ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO POR CICLOS DE TRANSACCIONES.

No es lógico hacer el estudio del control interno por cuentas del balance o de resultados, en virtud de que las transacciones se realizan en un proceso continuo, que debe conocerse desde su inicio hasta su terminación.

Por esta razón, se recomienda hacer el estudio del control interno por ciclos de transacciones

Los siguientes ciclos que en su conjunto incluyen todos los aspectos de las operaciones de una empresa, han sido identificados para lograr las agrupaciones lógicas de actividades económicas con el objeto de facilitar el entendimiento del flujo de transacciones.

. CICLO DE TRANSACCION.

- a) Ciclo de ingresos.

- Es la venta de productos a terceros, a cambio de efectivo.
- b) Ciclo de egresos (o de adquisición y pago) -

Es la adquisición de activos o bienes de capital, servicios y materiales a cambio de efectivo

- c) Ciclo de tesorería -

Es el flujo en caja con inversionistas y acreedores

- d) Ciclo de producción (o de conversión) -

Es la conversión de activos adquiridos en bienes y servicios para su venta

- e) Ciclo de información (o de informe financiero) -

Es la preparación de los Estados Financieros en base al reconocimiento de los efectos de los ciclos anteriores.

Los ciclos de transacciones, están compuestos por una o más funciones. Estas son las tareas importantes que se efectúan dentro de cada ciclo, para reconocer, autorizar, procesar, clasificar, controlar, verificar e informar las transacciones.

II.4.2.1 Ciclo de Ingresos.-

Este ciclo incluye las funciones necesarias para cambiar los bienes o servicios en dinero. Los atributos de un ciclo típico de ingresos, se resumen en la tabulación que sigue.

. Funciones típicas:

- Concesión de crédito
- Entrada de pedidos
- Entrega o embarque
- Facturación
- Contabilización de comisiones
- Contabilización de garantías
- Cuentas por cobrar
- Ingreso en efectivo
- Cobro (v g. gestión de cobro de atrasos)

- Ajuste de facturas
- Costeo de las ventas

. Asientos comunes:

- Ventas
- Costo de ventas
- Ingresos de caja
- Devoluciones y rebajas en ventas
- Descuentos por pronto pago
- Provisiones para cuentas dudosas
- Cancelaciones y recuperación de cuentas canceladas
- Gastos de comisiones
- Pasivos por impuesto a las ventas
- Acumulación de gastos de garantías

. Formas y documentos vitales.

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

. Bases usuales de datos:

. De referencia:

- Archivos maestros de clientes y de crédito
- Catálogos de productos y listas o archivos de precio

. Dinámicos:

- Archivos de ordenes pendientes
- Detalles de cuentas por cobrar
- Archivos de analisis e historicos de ventas

. Enlaces normales:

- Ingresos de caja al ciclo de tesorería
- Embarques de productos del ciclo de producción (o de conversión)

- Resumen de actividad (asientos de diario) al ciclo de información (o de informe financiero)

II.4.2.2. Ciclo de egresos (o de adquisición y pago).

Este ciclo, consiste en las actividades que, van desde la recepción de un requerimiento para la adquisición de bienes y servicios que serán usados en la empresa, hasta el pago de los mismos (a este ciclo será al que nos avocaremos en el presente trabajo, compras, inventarios, proveedores)

Los recursos con que cuenta una empresa, se pueden clasificar en humanos y materiales. Por lo que, al describir este ciclo, deben analizarse estos dos grupos de recursos.

- . Funciones típicas:
 - . Compras:
 - Seleccionar el proveedor
 - Solicitar compra
 - Comprar
 - Recepción
 - Control de calidad
 - Cuentas por pagar
 - Desembolsos de efectivo
 - . Nóminas:
 - Seleccionar el personal
 - Relaciones laborales
 - Informar asistencia
 - Contabilidad de las nóminas
 - Desembolsos de las nóminas
- . Asientos comunes -
 - . Compras:
 - Compras
 - Desembolso de efectivo
 - Ajustes
 - Distribuciones de cuentas
 - Pagos adelantados/acumulaciones

. Nóminas:

- Nóminas pagadas
- Beneficios de empleados pagados
- Distribuciones de mano de obra
 - llevadas a gastos
 - Capitalizadas
- Ajustes de nóminas
- Pagos adelantados/acumulaciones

. Formas y documentos vitales:

. Compras:

- Solicitudes de compra
- Ordenes de compra
- Documentos de recepción
- Facturas de proveedores
- Notas de débito y de crédito
- Comprobantes
- Cheques
- Autorizaciones para desembolsos de proyectos

. Nóminas:

- Avisos de acción de personal
- Informes de tiempo
- Tarjetas de reloj
- Formas de autorización de ajustes de nómina

. Bases usuales de datos:

. Compras:

- Archivo de proveedores:
- Nombres y direcciones de proveedores
- Precios
- Mayor auxiliar de obras en proceso
- Cuentas por pagar:
- Cuentas por pagar
- Historial de pago
- Compromisos de compra:

- Ordenes de compra pendientes

. Nóminas:

- Archivo maestro de empleados:
- Nombres de los empleados e información conexa
- Tipos de retribución
- Elementos de beneficio a empleados
- Registros de salarios de empleados

. Enlaces normales:

- Desembolsos de efectivo al ciclo de tesorería
- Recepción de bienes, mercancías y servicios al ciclo de producción (o de conversión)
- Resúmenes de transacciones (asientos de diario) al ciclo de información (o de informe financiero)

II.4.2.3. Ciclo de tesorería.

El ciclo de tesorería de una entidad, incluye aquellas funciones que tratan de sus fondos de capital. Las funciones del ciclo de tesorería se inician con el reconocimiento de las necesidades de efectivo, incluyen la distribución del efectivo disponible a las operaciones corrientes y otros usos, y se terminan con la devolución de efectivo a los inversionistas y a los acreedores. Un ciclo de tesorería típico, podría incluir funciones tales como las que a continuación se mencionan:

. Funciones típicas:

- Relaciones con instituciones financieras (bancos comerciales, bancos de inversión, acreedores a largo plazo, corredores de valores y, analistas financieros).
- Relaciones con accionistas, incluso las conexiones con terceros que actúan como agentes de transferencias y registradores de acciones y, la administración de planes de reinversión de dividendos
- Administración del efectivo y las inversiones, incluso remesas a un apartado controlado por el bando y arreglos de consolidación
- Acumulación y pago de intereses y dividendos.
- Custodia física del efectivo y los valores incluso, la conciliación de los saldos.
- Administración de monedas extranjeras incluso, operaciones para cubrirse contra posibles pérdidas.

- Administración de la deuda, incluso los pagos del principal e intereses y vigilancia del cumplimiento de las condiciones de los préstamos
- Operaciones con papel comercial
- Administración y rendición de cuenta de opciones de compra de acciones concedidas a los empleados y planes de beneficio al empleado.

. Asientos comunes.-

Las funciones del ciclo de tesorería, es probable que inicien asientos de contabilidad que reflejan hechos económicos tales como los siguientes

- Incurrir en deudas y pagarlas.
- Emitir y retirar acciones.
- Adquirir y vender acciones de tesorería.
- Comprar y vender inversiones
- Acumulaciones, cobros y pagos de intereses y dividendos
- Amortización de descuentos, gastos y primas diferidas en relación con deudas e inversiones.
- Cambios en los valores según libros de inversiones y deudas.
- Compra y venta de moneda extranjera.

. Formas y documentos vitales -

- Certificados o títulos de acciones
- Papel comercial y otros efectos o documentos por pagar.
- Acciones, bonos y otros instrumentos adquiridos como inversiones.
- Cheques de dividendos e intereses.
- Contratos de cambio de moneda extranjera para entrega futura.
- Convenios para el plan de beneficios al empleado y el fideicomiso.

. Bases usuales de datos.

. De referencia:

- Archivos maestros de accionistas.
- Cédulas de intereses y dividendos.
- Cuestionarios de cumplimiento de estipulaciones de préstamos.

. Dinámicos (de saldo):

- Saldos de las cuentas bancarias.
- Cartera de inversiones.

- **Saldos de mayores auxiliares de inversionistas y acreedores.**

. **Enlaces normales:**

- La conciliación de los saldos de efectivo, se cita como una función del ciclo de tesorería. Pero, la ejecución de esta función puede requerir comunicaciones de los sistemas de los ciclos de ingresos y de egresos (o de adquisición y pago) acerca de los ingresos y desembolsos de efectivo
- Asientos de diario que reflejan transacciones individuales o resúmenes de transacciones semejantes al ciclo de información (o de informe financiero).

II.4.2.4. Ciclo de producción (o de conversión).

Este ciclo, es el intermedio entre la recepción de bienes (función del ciclo de compras) y el embarque de las ventas (función del ciclo de ingresos)

Las funciones de este ciclo variarán de empresa a empresa en base a los distintos procesos de fabricación y en algunos casos como el de las empresas de servicios, las funciones de este ciclo serán mínimas

. **Funciones típicas.**

- Contabilidad de costos
- Control de fabricación
- Administración de inventario
- Contabilidad de propiedades

. **Asientos comunes**

- Depreciación y amortización de costos diferidos incluso, de propiedades.
- Retiros de propiedades.
- Transferencia de inventario (de materia prima a producto en proceso a producto terminado).
- Gastos de fabricación absorbidos.
- Variaciones, incluso desperdicios.
- Cambios en el valor en libros de inventarios, propiedades y otros costos diferidos. En algunos casos, estos asientos se originan en el ciclo de información.

. **Formas y documentos vitales:**

- Tarjetas de mano de obra
- Petición de materiales.
- Ordenes de producción o de taller.
- Boletas de movimiento
- Boletas de residuos o desperdicios
- Hojas de trabajo de tipos y de aplicación de gasto de fabricación.
- Autorización de ajustes de inventario.
- Solicitudes para desembolsos capitalizables

. **Bases usuales de datos.**

- Archivo maestro de propiedades (dinamico)
- Archivo maestro del producto (referencia)
 - Información de costo.
 - Relaciones de materiales.
 - Hojas de ruta
 - Análisis de amortización de cuentas (dinamico).

. **Enlaces normales**

- Entradas de material y mano de obra del ciclo de egresos (o de adquisición y pago).
- Embarques de productos del ciclo de ingresos
- Resúmenes de actividad (asientos de diario), al ciclo de información (o de informe financiero)

II.4.2.5. Ciclo de Información (o de informe financiero).

Este ciclo no realiza transacciones como los ciclos antes descritos. Únicamente, obtiene información contable y operativa de los mismos y analiza, evalúa, sumariza, ajusta y, reclasifica la misma. De modo que, pueda darse a conocer a la gerencia, a terceros o a ambos.

El departamento de contabilidad no se debe asociar exclusivamente con este ciclo. Ya que, aunque todas las funciones de este ciclo las realiza contabilidad este mismo departamento se encuentra presente en todos los ciclos realizando funciones específicas. El ciclo de información (o de informe financiero) es concebido, para que haga las veces de canal de la información para llegar a los Estados Financieros

- . Funciones típicas:
 - Pases al mayor general.
 - Obtención de datos para exposiciones suplementarias.
 - Preparación de asientos de diario (si no se hace en otros ciclos).
 - Consolidación
 - Conversión de datos en otra moneda.
 - Preparación de informes.
 - Incorporación de datos que no se encuentran en la información financiera que le fluye de los otros ciclos.
 - Elaboración de Estados Financieros.

- . Asientos comunes
 - Valuación (si no se prepara en otros ciclos)
 - Eliminaciones.
 - Ajustes
 - Reclasificaciones

- . Formas y documentos vitales.
 - Asientos de diario
 - Estados Financieros y otros informes.

- . Bases usuales de datos:
 - . De referencia.
 - Clasificación de cuentas.
 - Presupuestos.
 - Tipos de cambio de moneda.

 - . Dinámicos (de saldos).
 - Mayor general.
 - Mayores auxiliares.

- . Enlaces normales.
 - Asientos de diario de otros ciclos.
 - Informes a la función de planeamiento financiero y control.

II.4.2.6. Beneficios que ofrece el concepto del ciclo.

Un equipo de auditores necesita, una estructura significativa para contemplar y estudiar un negocio y sus procesos contables sin verse agobiado por los detalles de sistemas, procedimientos, técnicas y métodos de procesamiento. Esta estructura se necesita principalmente para estudiar y evaluar propiamente los controles internos que tiene el cliente. También es necesaria para

- Comprender propiamente los elementos de la operación del negocio y las cuestiones de contabilidad y presentación de Estados Financieros que deben considerarse particularmente durante la auditoría
- Utilizar eficazmente técnicas avanzadas de Auditoría tales como, muestreo estadístico, Auditoría por predicciones y, técnicas de Auditoría con computadora
- Comprender mejor el negocio del cliente, de modo que el Auditor pueda hacer una contribución efectiva a la solución de los problemas de negocios del cliente

El concepto de ciclos de negocios, proporciona esa estructura. El concepto del ciclo, enfatiza al Auditor que la actividad de negocios es un flujo continuo durante el tiempo, más bien que un número de cuentas estáticas que han de verificarse.

Los ciclos se definen para agrupar el flujo de hechos económicos puesto que esto, es uniforme en las entidades. Más bien, que el flujo de la información contable que no es uniforme. Esta definición ayuda, al equipo de Auditoría a enfocar las semejanzas del procesamiento de las transacciones dentro de una organización.

Finalmente, los ciclos proporcionan una base común para discutir lo que sucede en una entidad, como examinar lo que ocurre y, como los hechos económicos pueden tener impacto en varias secciones de la organización al mismo tiempo.

II.4.3. EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

La evaluación, es la estimación de la eficiencia del sistema de control interno vigente en la entidad examinada. Esta evaluación puede hacerse por diferentes métodos, de los cuales, tres son los más aplicados

II.4.3.1. Método descriptivo.

Consiste en elaborar cédulas de Auditoría describiendo detalladamente el sistema de control interno establecido en la entidad, para cada una de las operaciones de la misma. Este método, es más aplicado en la Auditoría administrativa y en la operacional, así como, para el descubrimiento de fraudes. Puede aplicarse en tres formas que son

- Por departamentos
- Al personal de la entidad
- A los registros de la contabilidad

Las principales ventajas que tiene, son las siguientes:

- Al efectuarse un examen detallado de cada transacción, se llega a tener un amplio conocimiento de las operaciones de la empresa
- El hecho de efectuar el examen mediante este procedimiento, obliga al Auditor a hacer un esfuerzo mental mayor que si lo hace por otros métodos.

Las principales desventajas que tiene este método son

- Requiere mucho tiempo para su aplicación, lo cual, repercute en el aumento de honorarios. En caso de que se trate de una Auditoría externa
- Su aplicación resulta impráctica ya que no cuenta con una guía de puntos a cubrir.
- Es difícil hacer una evaluación, ya que no muestra la diferencia entre las eficiencias y deficiencias del sistema de control interno establecido

Este método es recomendable para Auditorías iniciales, en virtud de que constituye un método adecuado para reconocer las operaciones que se desarrollan en la empresa, llegando a tener una mejor apreciación de ella. Lo cual, repercutirá en un mejor servicio al cliente

II.4.3.2. Método Gráfico.

La evaluación del sistema de control interno mediante este método, consiste en el estudio de gráficas de organización, procedimientos, políticas y responsabilidades establecidas por la Entidad, para lo cual es necesario la elaboración de organigramas y flujogramas y se aplica con mayor frecuencia en la auditoría administrativa y operacional. Para el desarrollo de este método es necesario contar con las gráficas relativas a cada uno de los departamentos y

operaciones a revisar.

La principal ventaja de este método es que la mayoría de las Entidades cuentan con un organigrama completo de los departamentos que la integra, y en caso de que haya cambios en la organización de la Entidad, es factible elaborar nuevas gráficas o hacer las modificaciones correspondientes.

II.4.3.3. Método de Cuestionarios.

Consiste en formular al personal de la entidad examinada, una serie de preguntas cuyas respuestas dan la pauta a seguir para juzgar la eficiencia o deficiencia del sistema de control interno vigente en la misma.

Al aplicar los cuestionarios, es importante dividirlos de acuerdo a los distintos conceptos o rubros a examinar. Este método cuenta con ventajas como:

- Es de fácil aplicación y por tanto, requiere de poco tiempo para su ejecución
- Es factible de adaptación a cualquier tipo de entidades
- Es factible tener elaboradas las preguntas de antemano, evita el olvido de un aspecto importante
- Facilita la evaluación de los resultados obtenidos

Las desventajas del método de cuestionarios son las siguientes.

- Por el hecho de tener las preguntas elaboradas de antemano, limita la iniciativa del Auditor.
- La redacción, en ocasiones sugiere indebidamente la respuesta.

Como ya se mencionó anteriormente, existen distintos métodos para la evaluación del sistema de control interno en los diversos departamentos u operaciones de una entidad; se considera prudente insertar el siguiente cuestionario, que pretende incluir los puntos fundamentales para la adecuada evaluación del sistema de control interno del ciclo, objeto de este trabajo (compras, inventarios, proveedores).

. **Compras de materiales y abastecimientos:**

1. ¿Dónde y quién hace las compras?
2. ¿Es la compra una función debidamente separada de la contabilidad (incluyendo los registros de inventarios perpetuo), la recepción y los embarques?
3. ¿Se hacen las compras solamente basandolas en solicitudes firmadas por personas autorizadas (como los jefes de departamento)?
4. ¿Se preparan pedidos adecuados para todas las compras?
5. ¿Indican los pedidos las condiciones de pago y los precios?
6. ¿Los pedidos son numerados previamente y se lleva un control de ellos?
7. ¿Cuántas copias se preparan del pedido y que distribución se les da?
8. ¿Se hacen compras exclusivamente a vendedores o proveedores incluidos en las listas de los mismos, aprobadas por el tesorero o algún otro departamento independiente del de compras?
9. ¿Revisa periódicamente el departamento de contabilidad, o el Auditor interno, los precios pagados por las mercancías para ver si esos precios no son superiores a los corrientes del mercado?
10. ¿Si se necesitan aprobaciones especiales para ciertas compras debido a su clase, cantidad y otras limitaciones, verifica esas aprobaciones el departamento de contabilidad o el Auditor interno?
11. ¿Pasan las facturas de los proveedores por el departamento de compras? (por lo general, esto no es conveniente) En caso de ser afirmativo ¿Qué uso se hace de ellas o, qué funciones se cumplen con respecto a ellas?

. **Recepción:**

1. ¿Existe en cada planta o local un punto central para la recepción de mercancías?

2. ¿Se exige que todas las mercancías, los materiales y los suministros que llegan pasen por este punto central de recepción?
 3. ¿Se suministran al departamento de recepción copias de todos los pedidos? En caso afirmativo ¿se omiten las cantidades con el fin de asegurar que se haga un recuento efectivo de las cantidades recibidas?
 4. ¿Se preparan informes de recepción firmados por todas las mercancías recibidas?
 5. ¿Están numerados previamente los informes de recepción y se queda el departamento de recepción con una copia de cada informe o se lleva un registro permanente?
 6. ¿Cuántas copias del informe de recepción se preparan y, qué distribución se les da?
 7. ¿Qué medidas se adoptan para inspeccionar o comprobar las especificaciones y la calidad de las mercancías recibidas?
- . Cuentas por pagar.
1. ¿Mantiene la compañía
 - a) Un sistema de pólizas (con su registro de éstas)
 - b) Un sistema de cuentas por pagar (con un registro de facturas y un libro de cuentas por pagar)?
 2. ¿Recibe el departamento de contabilidad directamente, de la oficina encargada de recibir el correo, las facturas de los acreedores y proveedores?
 3. ¿Se lleva un control de las facturas inmediatamente después de recibirlas?
 4. ¿Se retienen las facturas en el departamento de contabilidad, o se envían a otros departamentos para su aprobación?
 5. ¿Se revisan las facturas en el departamento de contabilidad, en lugar de hacerlo en el departamento de compras o en el de tesorería?

6. ¿Incluye esta revisión:
- a) La comprobación de las multiplicaciones y las sumas.
 - b) La verificación de la distribución de los cargos.
 - c) La comprobación de la cantidad, calidad, precios y, las condiciones de pago mediante la confrontación con los pedidos, las boletas de recepción, los informes de inspección, etc.
 - d) La comprobación de las facturas de fletes confrontándolas con los pedidos, las facturas de ventas, etc.
 - e) La verificación de las facturas de gastos, según aprobación de las personas asignadas?
7. ¿Se adjuntan a los comprobantes los documentos que les sirven de base y se archivan con ellos?
8. ¿Aprueban en una forma debida personas autorizadas los comprobantes para su pago?
9. ¿Se concilian regularmente los comprobantes pendientes de pago con el control de mayor?
10. ¿En qué orden se archivan los comprobantes de pago?
11. ¿Existe un indice cruzado de los comprobantes llevado alfabéticamente (registro de tarjetas o archivo alfabético de las bolsas que contienen los duplicados de los comprobantes)?
12. ¿Se pone claramente en duplicados de las facturas recibidas de los proveedores el sello duplicado o, se identifican de alguna manera para impedir el pago duplicado?
13. ¿Se concilian regularmente con el pasivo registrado los estados de cuenta recibidos de los proveedores y/o acreedores?
14. ¿Se investigan y controlan los saldos deudores dentro de cuentas por pagar?
15. ¿Se aprovechan los descuentos concedidos por los proveedores?

16. En lo que respecta a los embarques parciales de los proveedores:
- a) ¿Se mantiene un control que indique claramente en el pedido de compra, información sobre el pago de los mismos para evitar el pago duplicado al completarse el pedido?
 - b) ¿Existen algunos otros procedimientos para evitar pagos duplicados sobre recibos parciales?
17. ¿Se tiene un sello de goma que contemple tanto la fecha como la palabra pagado y se utiliza invariablemente en todas las facturas?
18. ¿Los cheques preparados se entregan a los beneficiarios por personas que no intervienen en su elaboración o registro de los mismos?
19. ¿Tratándose de convenios por pasivos contratados, contabilidad, es oportuna y debidamente informada?

CAPITULO III

AUDITORIA DEL FLUJO DE TRANSACCIONES.

La Auditoria del flujo de transacciones es un enfoque y una metodología para:

- . Revisar, entender, evaluar y probar los procedimientos de contabilidad y los controles internos de un cliente
- . Determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas sustantivas de Auditoria

Se define a las pruebas sustantivas como pruebas de los detalles de las transacciones, saldos y revisión analítica de índices y tendencias importantes y, la investigación resultante de fluctuaciones poco usuales y partidas cuestionables. El propósito de estos procedimientos es, obtener evidencia acerca de la validez y la propiedad del tratamiento contable de las transacciones y saldos o, de lo contrario, de errores e irregularidades en los mismos. Aunque este propósito difiere del de las pruebas de cumplimiento ambos, propósitos se logran con frecuencia simultáneamente mediante prueba de los detalles

La Auditoria del flujo de transacciones se basa en las siguientes premisas

- El equipo de Auditoria debe entender el negocio del cliente, los movimientos de autoridad y responsabilidad, efectivo, recursos e información dentro de la entidad y, el flujo de transacciones a través del proceso de contabilidad hacia los Estados Financieros
- Cualquier negocio del cliente, puede dividirse entre una función de planeamiento financiero y control, y un número limitado de ciclos
- Los objetivos generales de control interno pueden identificarse para la función de planeamiento financiero y control y, para los ciclos. Tales objetivos, pueden usarse para evaluar la eficacia de los controles sobre el flujo de transacciones hacia los estudios financieros y sobre la prevención o descubrimiento de errores e irregularidades importantes
- Mediante las revisiones de los procedimientos de contabilidad y control interno, pueden identificarse los riesgos generales y específicos. Especialmente, considerarse el establecer el alcance de la Auditoria.

- Se debe identificar para un cliente, el aumento de los honorarios de Auditoría que ocasiona la ejecución de las pruebas sustantivas específicas cuando no se logran los objetivos del control interno

III.1. OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO.-

En el presente capítulo se tratarán los controles contables internos y se proporciona la base para el desarrollo de objetivos del control interno dentro de cada ciclo (III. 1.1) Así como también se explica un método de utilizar esos objetivos para efectuar un estudio y evaluación de las técnicas de control interno de un cliente (III.1.2)

III.1.1. Controles contables internos.-

Antes de empezar a hablar de los controles contables internos, sería conveniente distinguir a éstos de los sistemas de contabilidad

El sistema de contabilidad, es el conjunto de tareas que realiza una entidad para el proceso de las transacciones, como medio para preparar información financiera. Dicho sistema debe reconocer, calcular, clasificar, registrar, sumarizar e informar sobre las transacciones ocurridas.

Los controles contables internos, son los que se emplean para salvaguardar los activos y la confiabilidad de los registros contables para la preparación de la información financiera. Muchas de las técnicas del control interno, están conformadas dentro de un sistema, de tal modo que, parecen ser parte de las tareas normales de procesamiento del sistema. Sin embargo, si el propósito de una tarea es controlar el procesamiento de transacciones, ésta debe considerarse como parte de los controles internos de una entidad

III.1.2. Objetivos de los controles contables internos.-

Los objetivos del control interno para los ciclos de un cliente, en su función de planeamiento financiero y control pueden desarrollarse por medio de un análisis de pasos descendentes. Como se muestra en la Figura 1, el análisis comienza con los objetivos generales de control interno. En ese análisis, pueden identificarse dos niveles de objetivos

- a) Objetivos de control de sistemas y del planeamiento financiero y control
- b) Objetivos de control de ciclos

Al final del presente capítulo se presenta la Figura 1 relativa a los "Objetivos básicos de los controles contables internos".

OBJETIVOS DE LOS CONTROLES INTERNOS.

III.1.3 Objetivos del control de sistemas.

Para efectos de este trabajo se identifican diez objetivos del control de sistemas que se aplican a todos los sistemas de contabilidad en todas las industrias.

Para facilidad en su referencia, los objetivos del control de sistemas se identifican de la A a la J. Los cuatro primeros (A a la D), son generalizados y tratan de la autorización, la clasificación, la verificación, evaluación y salvaguardas físicas. Los seis últimos (E a la J), se refieren al flujo de las transacciones a través de un sistema, como se muestra en la Figura 2. Los objetivos del control de sistema son

- A. Las autorizaciones, deben estar de acuerdo con criterios establecidos por el nivel de la gerencia.
- B. Las transacciones deben clasificarse de forma que permita la preparación de Estados Financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y el plan de la gerencia.
- C. El contenido de los informes y de las bases de datos deben verificarse y evaluarse periódicamente.
- D. El acceso a los activos, debe permitirse únicamente de acuerdo con autorización de la gerencia.
- E. Los hechos económicos deben reconocerse y someterse para su aceptación en tiempo oportuno.
- F. Todos los hechos económicos que se ajusten a los criterios de la gerencia y sólo estos hechos, deben convertirse en transacciones con exactitud y aceptarse para procesamiento en tiempo oportuno.

- G. Todas las transacciones aceptadas, deben procesarse con exactitud, de acuerdo con las políticas de la gerencia y en tiempo oportuno.
- H. Los resultados del procesamiento deben informarse con exactitud.
- I. Los elementos de las bases de datos deben reflejar con exactitud los resultados del procesamiento
- J. Los hechos que afecten a más de un sistema deben producir transacciones que se reflejan por cada sistema en el mismo período contable.

Al final del presente capítulo se presenta la Figura 2 relativa a la relación de los objetivos del control de sistemas al flujo de transacciones

RELACION DE LOS OBJETIVOS DEL CONTROL DE SISTEMAS AL FLUJO DE TRANSACCIONES.

Los objetivos del control de sistemas son aplicables a todos los ciclos. Sin embargo, no se tiene la intención de que se usen directamente para evaluar las técnicas de control interno de una entidad. Representan más bien una base para desarrollar objetivos específicos del control de ciclos que sean aplicables a una entidad individual.

III.1.4. Objetivos del planeamiento financiero y control.

Además de los diez objetivos del control de sistemas, se han identificado cuatro objetivos de planeamiento financiero y control, que pueden usarse para evaluar las técnicas empleadas por la gerencia para definir y comunicar:

- Los objetivos y negocios de la entidad
- Los planes a largo y corto plazo para la entidad y
- La estructura para informar a los representantes designados de los accionistas, dueños o miembros

La relación de estos asuntos con los controles contables internos, puede parecer remota particularmente porque el proceso de planeamiento

administrativo va más allá de las disciplinas contables y financieras. Abarca considerando ventas, producción, relaciones públicas, asuntos legales y legislativos. Un plan financiero, sin embargo, es llevar a cifras todo el proceso de planeamiento de una entidad. Un plan financiero bien desarrollado, propiamente comunicado, eficazmente administrado es, un instrumento poderoso para controlar hechos económicos

Los objetivos del planeamiento financiero y control son:

1. Deben definirse y comunicarse los objetivos de la entidad y la naturaleza de las actividades de un negocio
2. Debe mantenerse y comunicarse un plan estratégico (de largo plazo)
3. Debe desarrollarse y comunicarse un plan de corto plazo
4. Los planes de la gerencia y la ejecución o actuación de la entidad, deben informarse regularmente a los representantes designados de los accionistas dueños o miembros

Estos objetivos, se discuten en los Identificadores de Riesgos del 1 al 4 en el punto 6 del presente capítulo

III.1.5. Objetivos del control de ciclos.

De los objetivos del control de sistemas, pueden derivarse objetivos específicos de control interno para cada uno de los ciclos reconocidos de una entidad. Los objetivos del control de ciclos deben tratar de la autorización, procesamiento de transacciones, clasificación, verificación y evaluación y, del acceso a los activos dentro de cada ciclo.

Para ilustrar el desarrollo de los objetivos de control de ciclos, se han desarrollado 17 objetivos que se presentan en el Estado I. Cada uno de estos objetivos, se discute en los identificadores de riesgo que contiene este capítulo. (En el Estado I, el número del identificador de riesgo que es aplicable, se muestra entre paréntesis a continuación de cada objetivo). Los objetivos, se agrupan de la siguiente manera.

- Objetivos de autorización derivados del objetivo A del control de sistemas - Estos objetivos, tratan de los controles para asegurar el cumplimiento de las políticas y criterios establecidos por la gerencia como parte de la función del planeamiento financiero y control

- **Objetivo de procesamiento de transacciones derivadas de los objetivos del control de sistemas de la E a la J.-** Estos objetivos, tratan de los controles sobre el reconocimiento, procesamiento e informe de las transacciones y ajustes.
- **Objetivos de clasificación derivados del objetivo B del control de sistemas.-** Estos objetivos, tratan de los controles sobre la fuente, oportunidad y propiedad de los asientos de diario.
- **Objetivos de verificación y evaluación derivados del objetivo C del control de sistemas -** Estos objetivos, tratan de la verificación y evaluación periódica de los saldos que se informan y de la integridad de los sistemas de procesamiento
- **Objetivos de salvaguarda física derivados del objetivo D del control de sistemas.-** Estos objetivos, tratan del acceso a los activos, registros, formas vitales, lugares de proceso y, procedimientos de proceso.

Los objetivos ilustrativos del control de ciclos, están orientados hacia una entidad manufacturera

De los cinco ciclos identificados en el Capítulo II, que comprenden la Auditoría del Flujo de Transacciones; nos avocaremos al ciclo de adquisición y pago (compras), el cual, es el objeto del presente trabajo, en el capítulo III.

En los objetivos ilustrativos se hacen ciertas suposiciones acerca de la entidad. Por ejemplo, las funciones que se suponen forman parte del ciclo de adquisición y pago (compras) y son: compras, recepción, cuentas por pagar y, desembolsos de efectivo

Aunque los objetivos del control de ciclos tienen una orientación particular hacia la industria y, se basan en un número de suposiciones, pueden usarse probablemente, solo con pequeñas modificaciones, en las Auditorías de muchos clientes en una gran variedad de giros.

Deben efectuarse las modificaciones que se requieran, para conocer la naturaleza de la actividad económica en la industria de un cliente y la terminología y métodos de procesamiento de transacciones que son particulares de la industria. Cualesquiera que sean las modificaciones que se hagan, los

objetivos del control interno de un ciclo, deben derivarse de los diez objetivos del control de sistemas, para asegurarse que se cubre cada control importante dentro de cada flujo significativo de actividad.

III.1.5.1. Objetivos del control de ciclos.

Ciclo de adquisición y pago (compras).

ESTADO I

1. Los proveedores deben autorizarse de acuerdo con los criterios de la gerencia (5)
2. Los tipos, cantidades estimadas, precios y condiciones de las mercancías y servicios necesarios, deben autorizarse de acuerdo con los criterios de la gerencia. (6)
3. Los ajustes a los desembolsos de efectivo, cuentas de proveedores y distribuciones de cuentas, deben autorizarse de acuerdo con los criterios de la gerencia (7)
4. Deben establecerse y mantenerse procedimientos de proceso del ciclo de adquisición y pago (compras) de acuerdo con los criterios de la gerencia. (8)
5. Sólo deben aprobarse aquellas solicitudes a proveedores por mercancías o servicios que se ajusten a los criterios de la gerencia (9)
6. Sólo deben aceptarse mercancías y servicios que se hayan solicitado (10)
7. Las mercancías y servicios aceptados, deben informarse con exactitud y prontamente. (10)
8. Las cantidades adecuadas a proveedores por mercancías y servicios aceptados y la distribución contable de esas cantidades deben calcularse con exactitud y reconocerse como pasivos prontamente (11)
9. Cada desembolso de efectivo por mercancías y servicios aceptados, deben basarse en un pasivo reconocido, debe prepararse con exactitud y debe autorizarse apropiadamente. (12)

10. Los importes adeudados a proveedores, deben ser clasificados, resumidos e informados con exactitud y prontamente (13)
11. Los desembolsos de efectivo y los ajustes relativos a compras, deben clasificarse, resumirse e informarse con exactitud y prontamente. (13)
12. Los pasivos incurridos, los desembolsos y los ajustes generados, deben aplicarse con exactitud a las cuentas apropiadas de proveedores (14)
13. En cada periodo contable, deben prepararse asientos de diario por las cantidades adeudadas a proveedores, desembolsos de efectivo y ajustes conexos (15)
14. Los asientos de diario de las Compras, deben resumir y clasificar las actividades económicas de acuerdo con el plan de la gerencia (15)
15. La información de impuestos derivada de las actividades de Compras, debe informarse con exactitud y prontamente. (16)
16. Periódicamente, deben verificarse y evaluarse los saldos registrados de cuentas por pagar y las actividades de transacciones conexas (17)
17. El acceso a los registros de compras, recepción y desembolsos y, a las formas vitales, lugares y procedimientos de proceso, debe permitirse únicamente de acuerdo con los criterios de la gerencia (18)

III.1.6. Identificación de riesgos.-

Los 18 identificadores de riesgos que siguen, contienen los objetivos del planeamiento financiero y control y, los objetivos ilustrativos del control de ciclos que se discuten en el presente Capítulo

Los identificadores de riesgos se agrupan en la siguiente forma.

IDENTIFICADORES DE RIESGOS:

Planeamiento financiero y control 1 al 4

Control de ciclos:

Autorización 5 al 8

Procesamiento de transacciones 9 al 14

Clasificación 15 al 16

Verificación y evaluación 17

Salvaguardas físicas 18

Cada grupo de objetivos del control de ciclos, presenta con una discusión breve del objetivo del control de sistemas de donde se derivan los objetivos específicos del grupo, ejemplos de técnicas que las entidades podrían utilizar para lograr los objetivos expuestos y, los riesgos que existen si no se logran los objetivos. Los ejemplos de los riesgos y las técnicas se incluyen únicamente para ilustrar las razones de los objetivos. No se pretende que sean listas completas.

IDENTIFICADOR DE RIESGOS 1

OBJETIVO:

- **Planeamiento financiero y control.-** Deben definirse y comunicarse los objetivos de la entidad y la naturaleza de sus actividades de negocios.
- **Discusión del objetivo.-** Una responsabilidad de la función de planeamiento y control, es definir y comunicar asuntos tales como:
 1. La razón de la existencia de la entidad (lucrativa, no lucrativa)
 2. Si es lucrativa, la meta del rendimiento global sobre la inversión.
 3. La vida esperada de la entidad si no fuere perpetua y.
 4. Las actividades de negocios a que ha de dedicarse y, las áreas geográficas en que se desarrollarán esas actividades.

Una definición de los objetivos de una entidad y de sus negocios no sólo dice a los accionistas, dueños o miembros, lo que deben esperar.

Sino que, define también la estructura básica dentro de la que han de efectuarse las actividades de los ciclos. Por consiguiente, es importante que la definición se comunique a los individuos que puedan autorizar una transacción.

- **Un ejemplo de la técnica para lograr el objetivo.-** son las exposiciones de políticas por escrito
- **Algunos de los riesgos que se pueden presentar si no se logra el objetivo son:**
 1. Puede dificultarse el desarrollo de un plan estratégico (de largo plazo).
 2. Las políticas y procedimientos, pueden obedecer al capricho
 3. Las suposiciones contables básicas (v.g., las vidas económicas esperadas de los bienes depreciables), pueden no tener justificación que no sea puramente arbitraria.
 4. Pueden autorizarse transacciones que contravienen las intenciones de la gerencia (v.g., un jefe de ventas puede solicitar ventas en un territorio que la gerencia ha decidido no servir)

IDENTIFICADOR DE RIESGOS 2

OBJETIVO:

- **Planeamiento financiero y control.-** Debe mantenerse y comunicarse un plan estratégico (de largo plazo)
- **Discusión del objetivo.-** Un plan estratégico es un refinamiento de la definición de la entidad de sus objetivos y negocios (véase identificador de riesgos 1). El plan estratégico, expone los programas y prioridades de la entidad para varios años próximos. Guarda relación, con asuntos tales como el desarrollo de la compañía (adquisiciones, funciones y disposiciones), programas de investigación de mercado, programas de investigación y desarrollo, planeamiento y desarrollo de instalaciones, contratos de abastecimiento, programas de largo plazo para la obtención y entrenamiento de personal, desarrollo, introducción y

promoción de productos y, programas para aumentar, retener o disminuir la penetración en el mercado. Cada uno de estos asuntos, requiere una intención o compromiso de utilizar recursos más allá del periodo corriente anual o semestral.

Para que sea más que una presentación de sueños, en un plan de largo plazo deben combinarse programas de investigación, de ventas y de operación. También, debe proyectarse la naturaleza y magnitud de los que se requieren para sostener los programas y debe hacerse una evaluación de si la entidad puede realmente obtener el capital necesario esto requiere que, se consideren los impactos que los programas tendrían sobre las ganancias, gastos y movimiento de efectivo de las operaciones de la entidad. También, requiere consideración y definición de

1. Índices deseables de deuda a capital y de deuda a largo plazo a deuda a corto plazo
2. Fuentes deseables de los fondos de capital (ofertas públicas, colocación privada, etc)
3. El impacto probable de la inflación en los programas de la entidad, y
4. El impacto impositivo y la disponibilidad de alternativas de planeamiento de impuestos.

En los párrafos anteriores, se supone que una entidad tiene planes de crecimiento. Pero aun una entidad sin otros programas que "mantenerse sin cambios" o "irse agotando lentamente", todavía necesita una interpretación de los probables resultados financieros futuros de tales programas. En estos casos, las consideraciones financieras, probablemente se concentrarán en la inversión o disposición de fondos más bien que en su adquisición y uso.

Un plan estratégico es algo que debe mantenerse y no sólo desarrollarse. Está en marcha y debe actualizarse, cuando los programas fallan no dan fruto o cuando cambien las prioridades. No hay tiempo establecido para un plan estratégico; puede extenderse desde tres a diez años en el futuro de acuerdo con los tiempos de espera en la investigación, el tiempo requerido para allegar los bienes y, construir las instalaciones, etc

Como se indica en el Identificador de Riesgos 4, el plan estratégico de la gerencia debe revisarse periódicamente por la junta. También, debe comunicarse al personal supervisor y de otra clase en los ciclos en que las decisiones operativas pudieran afectarse por el plan.

Aunque el plan estratégico es principalmente un instrumento de aliento para comprometer capital, también proporciona una base para el planeamiento de corto plazo (vease el Identificador de Riesgos 3), para ciertas políticas contables (v.g., contabilidad de costo de proyectos en la investigación y desarrollo).

Ejemplos de las técnicas para lograr el objetivo:

1. Una presentación a la junta que, identifique los programas y suposiciones importantes.
2. Proyecciones financieras y operativas

Riesgos si no se logra el objetivo:

1. Puede dificultarse el desarrollo de planes de corto plazo
2. Las políticas y los procedimientos pueden obedecer al capricho
3. Las suposiciones contables básicas pueden no tener justificación que no sea puramente arbitraria
4. Pueden autorizarse transacciones que contravienen las intenciones de largo plazo de la gerencia (v.g., pueden concederse fondos para investigación en un campo del que la entidad proyecta retirarse).
5. Las instalaciones pueden convertirse en obsoletas, poco apropiadas, inadecuadas, no equilibradas o construidas en exceso
6. Pueden desperdiciarse recursos en programas que no encuentran apoyo en otro lugar de la entidad (v.g., un programa de investigación de mercado para probar un producto desarrollado en el laboratorio y para el que no pueden desarrollarse económicamente las instalaciones de producción)
7. El personal entrenado y el capital adecuado podrán no estar

disponibles cuando se necesitan.

IDENTIFICADOR DE RIESGOS 3

OBJETIVO:

- . **Planeamiento financiero y control.-** Debe desarrollarse y comunicarse un plan de corto plazo.
- . **Discusión del objetivo.-** Un plan de corto plazo o presupuesto, debe definir y comunicar las metas y limitaciones de la actividad económica de la entidad durante el año social, estación u otro periodo corriente o inminente. En realidad, dice lo que se espera (y que por consiguiente, se autoriza), en el logro de los objetivos y el plan estratégico de la entidad

Como el plan estratégico, en un presupuesto de corto plazo, deben combinarse los programas de investigación, de ventas, operativos y de expansión de la entidad en un plan financiero. En este proceso, deben establecerse metas específicas para los ingresos y limitaciones sobre la adquisición y pagos. Además, debe proyectarse la oportunidad específica y los importes de los probables flujos de capital. Por consiguiente, el plan de corto plazo es un control interno poderoso sobre la actividad económica en los ciclos.

Ejemplos de las técnicas para lograr el objetivo:

1. Planeamiento de las ventas -
 - a. Estímese la cantidad de cada producto, línea de productos o línea de servicios que ha de entregarse durante el periodo.
 - b. Estímense los importes de las ventas o ingresos que han de facturarse y de las devoluciones, rebajas, comisiones, etc.
 - c. Conciliense las entregas estimadas con las facturaciones estimadas.

2. Planeamiento de recursos.-

- a. Estímese el personal, instalaciones y material que se requieren para cumplir el programa de entregas, después de tomar en cuenta los cambios en los niveles de inventarios
- b. Estímense los tiempos de retardo para las entregas (tiempos para el comienzo de producción de la orden tiempos de construcción de instalaciones, tiempos para adquisición y entrenamiento de personal)
- c. Estímense las cantidades y tiempos de los desembolsos de efectivo (considerando el tiempo normal para el pago)

Riesgos si no se logra el objetivo:

1. La Entidad puede quedarse sin dinero
2. Las políticas contables intermedias pueden no reflejar razonablemente la actividad económica, como consecuencia los estados financieros de fecha intermedia pueden ser engañosos
3. Pueden no desarrollarse técnicas de control interno para campos de alto riesgo que surgen (v.g. una decisión de extender una actividad anterior no controlada, de escasa importancia, puede escapar de la atención de quienes deben desarrollar e instalar las técnicas requeridas).

IDENTIFICADOR DE RIESGOS 4

OBJETIVO:

Planeamiento financiero y control.- Los planes de la gerencia y la ejecución o actuación de la entidad, deben informarse regularmente a los representantes designados de los accionistas, dueños o miembros

Discusión del objetivo.- Una función básica de la junta es supervisar a la gerencia en representación de los copropietarios. Las facultades, responsabilidades y deberes de una junta usualmente, aparecen en las leyes del territorio en que la entidad está constituida o de los territorios en que opera, o en ambas; mayor refinamiento puede

encontrarse en la escritura de sociedad, convenios de sociedad, estatutos, etc.

Para desempeñar sus responsabilidades, una junta debe recibir y revisar regularmente los planes de la gerencia e informes de los resultados de las operaciones y de la situación financiera. La junta debe buscar certeza razonable de que los informes financieros se presentan razonablemente y, no están afectados de modo importante por errores o irregularidades. Por consiguiente, la junta, como representante de los copropietarios, establece el ambiente de control interno de la entidad.

Ejemplos de las técnicas para lograr el objetivo:

1. Sesiones de la junta programadas regularmente.
2. Límites de autorización documentados que definan qué hechos o transacciones requieren la aprobación específica de la junta.
3. Documentación completa (actas) de los asuntos aprobados y rechazados por la junta.
4. Un comité de auditoría de directores o fideicomisarios "de afuera".
5. Comunicación regular entre la junta y los contadores públicos independientes y los auditores internos de la entidad.
6. Presentaciones regularmente programadas por la gerencia, de planes de largo y corto plazo.
7. Un conjunto definido de presentación de informes que especifique qué información operativa y financiera se presentará a la junta y con qué intervalos.

Riesgos si no se logra el objetivo:

1. Los activos pueden utilizarse con fines ilícitos o con propósitos contrarios a los mejores intereses u objetivos establecidos de la entidad.
2. Pueden comprometerse fondos a proyectos que la junta ha rechazado.

3. Puede desarrollarse dentro de la entidad una actitud negativa hacia la importancia de los controles contables internos ("si la junta no se preocupa, ¿por qué debo preocuparme yo?")

III.1.6.1. Objetivos de autorización.

El objetivo A, del control de sistemas, dice. "Las autorizaciones deben estar de acuerdo con criterios establecidos por el nivel apropiado de la gerencia" En este objetivo, se reconoce que en casi todas las entidades es impracticable para la función del planeamiento financiero y control (es decir, la administración). Autorizar por separado, cada fuente de fondos de capital, cada proveedor, cada empleado, cada cliente, cada transacción y asiento de diario, cada ajuste y cada nuevo procedimiento de procesamiento y su modificación

Sin embargo, la función de planeamiento financiero y control puede ejercer control global mediante

- Planeamiento y presupuestos
- Reservación para sí de la autoridad sobre ciertos tipos de transacciones y asientos de diario (v.g., contribuciones políticas legales, ventas que excedan de cierta cantidad o que se efectúen a ciertos clientes, y pagos a abogados y contadores externos)
- Definición de la autoridad del personal supervisor para establecer políticas que determinen la naturaleza y oportunidad de las transacciones en los ciclos y la autoridad del personal supervisor y de otros empleados para iniciar transacciones y asientos de diario
- Definición de los criterios que han de observarse por los empleados para iniciar transacciones, asientos de diario y ajustes en los ciclos y.
- Definición de la autoridad del personal para ejecutar procedimientos de proceso en los ciclos y los criterios que deben observarse para iniciar, modificar o eliminar tales procedimientos.

La simple definición de la autoridad y los criterios no cumplen en sí, y por sí, la responsabilidad de la función de planeamiento financiero y control. Además las definiciones deben comunicarse al personal que necesita conocerlas, y deben diseñarse técnicas que proporcionen certeza razonable

de que se observan los criterios en el desarrollo, día a día, de los negocios de la entidad.

Una omisión en la comunicación puede causar y probablemente causaría transacciones, ajustes y asientos de diario que:

- a) La gerencia preferiría evitar
- b) No se procesan o se procesan con retraso, o
- c) Se procesan en forma descuidada

Para que sean eficaces las comunicaciones de autoridad y de criterios, deben ser explícitas y, hasta donde sea posible, deben hacerse por escrito. Las delegaciones de autoridad, implícitas y no escritas y los criterios "sobrentendidos", con mucha frecuencia conducen a exclamaciones tales como, "Pero si yo creía que usted lo entendió"; "Debí ser evidente" y, "Nadie me dijo que no podía hacerlo".

Los objetivos de autorización pueden usarse para evaluar las técnicas de control empleadas en los ciclos para proporcionar certeza razonable de que se observan los criterios de la gerencia

IDENTIFICADOR DE RIESGOS 5.

OBJETIVO:

Criterios para autorizar la selección de proveedores

- **Objetivos a lograr.-** Los proveedores deben autorizarse de acuerdo con los criterios de la gerencia (1 del Estado I).
- **Discusión de los objetivos.-** Cada entidad debe hacer las selecciones importantes de a quien acudir, con quién hacer negocios (proveedores). En muchas entidades, las selecciones se efectúan en los ciclos utilizando los criterios establecidos por la función de planeamiento financiero y control

El objetivo, puede usarse para evaluar las técnicas que se emplean en los ciclos para proporcionar certeza razonable de que se observan los criterios establecidos.

Los criterios de selección varían entre las entidades y, desde luego, son distintos de un ciclo a otro. Además, dentro de la misma entidad,

la autoridad para seleccionar a los proveedores y puede delegarse al ciclo de adquisición y pago (compras)

Los criterios de selección, pueden ser complejos o bastante sencillos. En los criterios de selección utilizados por las entidades, con frecuencia se especifican estándares con respecto a los proveedores potenciales, como son:

1. Capacidad corriente y potencial y disposición para proporcionar calidad y cantidad, entregas oportunas y servicio
2. Precios de competencia considerando los precios unitarios, descuentos por volumen, costos de transporte y condiciones de crédito
3. Restricciones legales (v.g., cuotas de importación).
4. Las políticas de la entidad acerca de transacciones con personas vinculadas, conflictos de intereses, pagos delicados, etc.

Ejemplos de las técnicas para lograr los objetivos:

1. Claras exposiciones de criterios
2. Lista de proveedores aprobados o archivo maestro de proveedores.
3. Procedimientos establecidos para añadir, cambiar o eliminar de las bases de datos. Estos procedimientos deben incluir una descripción de:
 - a) Los documentos que han de obtenerse o de crearse con respecto a un proveedor
 - b) las pruebas o verificaciones que han de hacerse de los documentos e información obtenida.

La integridad de las bases de datos puede protegerse con técnicas tales como las que a continuación se enumeran:

1. Especificar que los cambios deben aprobarse por escrito por ejecutivos o empleados supervisores específicos (v.g., el gerente de compras o el tesorero para los cambios en la lista de proveedores aprobados).

2. Formas prenumeradas estándar con campos de claves precodificadas para documentar los cambios, controles físicos sobre el acceso a las formas y conciliación de las usadas con una tabulación de los cambios realmente efectuados
3. Revisión y aprobación de informes de cambio "era y es", después de cada actualización a las bases de datos preparados con la computadora, incluso cambios de nombre y dirección.
4. Balanceo y conciliación periódicos del número de nombres, productos o partidas en las bases de datos por una persona que no tenga responsabilidades de iniciar o procesar cambios o por un grupo de control de datos en un medio de computadora
5. Pruebas periódicas de Auditoría interna de las bases de datos (v.g., confirmaciones)
6. Revisión periódica del formato de los registros cronológicos de acceso en línea para determinar la corrección de los cambios a las bases de datos.
7. Balanceo periódico de los archivos de acceso al azar (Nota los archivos de acceso al azar se graban comúnmente, en discos y tambores magnéticos).
8. Conciliación de los controles de totales de comprobación sobre tales cosas como los números de proveedores en las bases de datos preparados en la computadora con los registros cronológicos de control preparados a mano o con la computadora
9. Limitación del acceso a los datos en las bases de datos mediante el uso de instalaciones de sistemas de administración de base de datos
10. Limitación del acceso a los datos contenidos en las bases de datos en línea, preparados con la computadora mediante el uso de contraseñas o controles físicos sobre las terminales.
11. Dígitos de verificación sobre los números de los proveedores, para el mantenimiento de la base de datos y.
12. Comprobación de validez de todos los campos de datos

importantes (v.g., número del proveedor).

Además de estas técnicas para proteger la integridad de las bases de datos, pueden hacerse periódicamente revisiones de la calidad continua de los nombres o productos que aparecen en los archivos:

Riesgos si no se logran los objetivos:

1. Pueden efectuarse compras a proveedores no autorizados y de modo intencional, o no, puede pagarse en efectivo a una persona no autorizada (v.g., se le paga a un proveedor que no suministra mercancías o servicios)
2. Puede no lograrse el plan de corto plazo porque los embarques se reciben con demora, el material que se recibe es de calidad inferior, los precios pagados por mercancías o servicios son más altos que los requeridos, etc.
3. Pueden hacerse compras a personas vinculadas sin el conocimiento de la alta gerencia.
4. Pueden realizarse compras a proveedores cuyos vendedores soliciten sobornos o regalos de los clientes, o a proveedores que exijan que el pago sea hecho en forma ilegal
5. Pueden efectuarse compras a proveedores extranjeros en violación de cuotas de importación u otras regulaciones.
6. Pueden hacerse compras a un proveedor cuyos intereses sean antagónicos a los de la entidad (v.g., un competidor integrado verticalmente).

IDENTIFICADOR DE RIESGOS 6

OBJETIVO:

Autorización de transacciones y asientos de diario.

Objetivos a lograr.- Los tipos, cantidades estimadas, precios y

condiciones de las mercancías y, servicios deben autorizarse de acuerdo con los criterios de la gerencia (2 del Estado 1).

Discusión de los objetivos.- En casi todas las entidades, la autoridad para iniciar transacciones y asientos de diario se delega en personal supervisor u otro personal en los ciclos. Sin embargo, la función de planeamiento financiero y control debe definir los criterios que han de observarse en los ciclos para ejercer esta autoridad delegada.

Los objetivos de este grupo, pueden usarse para evaluar las técnicas que se emplean en los ciclos para proporcionar certeza razonable que se observan en los criterios establecidos.

Con sujeción a las metas y limitaciones contenidas en el plan de corto plazo (véase Identificador de Riesgos 3), los criterios pueden especificar lo siguiente

1. Tipos de mercancías y servicios que han de comprarse, incluso los estándares de calidad
2. Métodos para establecer las cantidades que se comprarán (v.g. puntos para ordenar de nuevo, cantidades para la orden, mas económicas, etc.)
3. Precios que han de pagarse (v.g. el postor más bajo, precio contractual, listas de precios de proveedores, etc.)
4. Condiciones aceptables (v.g. fletes, descuentos, fijación de fechas, etc.)

Ejemplos de las técnicas para lograr los objetivos:

1. Exposiciones escritas de especificaciones aceptables de ingeniería y de calidades
2. Procedimientos documentados y forzosos para revisar y aprobar los contratos a largo plazo de suministros antes de su formalización.
3. Planes de obtención documentados (v.g. anexo o cedula de materiales que se necesitan, presupuesto de desembolsos capitalizables, cantidades para la orden más económica, puntos

para ordenar de nuevo, etc.).

4. Comparación periódica de los precios en las órdenes de compra pendientes con las listas de precios autorizados, por personal independiente de la función de compras.
5. Comparación periódica de los precios pagados a un proveedor con los precios de mercado o con los precios pagados a otros proveedores por mercancías y servicios semejantes.
6. Análisis de informes de variaciones en precios de compra y sobre exceso o poca cantidad en existencias.
7. Departamento de compras centralizado para controlar la emisión de todas las órdenes a los proveedores por mercancías y servicios.

. Riesgos si no se logran los objetivos:

1. El departamento de compras, puede ordenar mercancías y servicios que no se necesitan.
2. Podrán no reconocerse las necesidades de completar oportunamente los proyectos capitalizables, demorando así, la disponibilidad de la capacidad que se necesita.
3. Pueden pagarse precios no autorizados por mercancías y servicios.
4. Puede comprarse mercancía con demasiada anticipación.
5. Pueden comprarse mercancías que no cumplen los estándares de calidad.
6. Pueden comprarse mercancías o servicios bajo condiciones inaceptables.
7. Pueden efectuarse compras a personas vinculadas sin el conocimiento de la gerencia o con precios o condiciones inaceptables.

IDENTIFICADOR DE RIESGOS 7

OBJETIVO:

Autorización de ajustes.

- **Objetivos a lograr.-** Los ajustes a los desembolsos de efectivo, cuentas de proveedores y distribuciones de cuentas, deben autorizarse de acuerdo con los criterios de la gerencia (3 del Estado I).
- **Discusión de los objetivos.-** Este objetivo, puede usarse para evaluar las técnicas que se emplean en los ciclos para proporcionar certeza razonable en que se observan los criterios establecidos para autorizar los ajustes.

Cuando el volumen de un tipo particular de ajustes es elevado, los criterios para las aprobaciones normalmente se encontrarán en exposiciones de políticas y procedimientos emitidos bajo la autoridad de la función de planeamiento financiero y control; sin embargo, cuando el volumen sea pequeño, puede pasarse por la necesidad de los criterios, ofrece una oportunidad para esquivar los criterios establecidos para autorizar las transacciones y asientos de diario de rutina.

Como ejemplos de ajustes, tenemos los siguientes:

1. Devoluciones de mercancía a proveedores.
2. Compensaciones de cuentas a pagar contra cuentas a cobrar
3. Notas de débito y de crédito (v.g., bonificaciones por propaganda, rebajas por volumen de compras, etc.).
4. Acuerdo de renegociación de precios.
5. Liquidación de partidas en disputa (v.g., diferencias en la calidad o embarques facturados pero nunca recibidos).
6. Pagos parciales.

7. Pagos especiales (v.g., cheques preparados a mano en un sistema de computadora).
8. Cheques anulados, con orden de no pago, devueltos y emitidos de nuevo.
9. Reclasificaciones de cantidades distribuidas (v.g., reclasificación de un pago, de una cuenta de gastos a una cuenta de inventarios u otro activo).

Ejemplos de las técnicas para lograr los objetivos:

1. Exposiciones claras de los criterios y políticas.
2. Formas prenumeradas estándar y controladas para los ajustes y que requieran aprobaciones específicas.
3. Informes regulares y análisis periódicos de las tendencias en las cantidades y tipos de los ajustes.
4. Aprobación por escrito de todos los ajustes de distribución de cuentas por un ejecutivo o supervisor determinado.

Riesgos si no se logran los objetivos:

1. Las cuentas pueden presentarse incorrectamente como consecuencia de ajustes incorrectos o reclasificaciones incorrectas de cantidades distribuidas.
2. Pueden aprobarse ajustes que no son aceptables para la gerencia.
3. Pueden emitirse notas de débito y de crédito no justificadas con el fin de aumentar las cantidades adeudadas a uno o más proveedores, para distraer desembolsos a vendedores que no son los que se indican o para desembolsar fondos antes de verificarse un pasivo (v.g., antes de completarse una renegociación de precio).
4. Pueden emitirse sin autorización apropiada cheques que se denominan "corregidos".
5. Pueden efectuarse pagos duplicados (v.g., un cheque preparado

con la computadora puede seguir a un cheque preparado a mano).

IDENTIFICADOR DE RIESGOS 8

OBJETIVO:

Autorización de los procedimientos de procesamiento.

- **Objetivos a lograr.-** Deben establecerse y mantenerse procedimientos de proceso del ciclo de adquisición y pago (compras), de acuerdo con los criterios de la gerencia (4 del Estado I).
- **Discusión de los objetivos.-** La función del planeamiento financiero y control tiene la responsabilidad de comunicar la autoridad para ejecutar los procedimientos existentes e iniciar, cambiar o eliminar procedimientos.

En un grado significativo, los procedimientos determinan lo bien que se cumplen las políticas a nivel de los ciclos. Los procedimientos especifican las mecánicas de procesamiento y pueden entre otras cosas, especificar: 1) cómo deben hacerse las comunicaciones entre los departamentos y 2) quién ha de iniciar y de recibir las comunicaciones, 3) las rutinas que han de utilizarse para el acceso al equipo e información de procesamiento y, 4) las rutinas que han de seguirse para mantener el equipo de procesamiento.

Desde un punto de vista de control contable interno, es importante que se controle el desarrollo e instalación de procedimientos nuevos y modificados y una vez que se autorice e instale un procedimiento nuevo o modificado que se ejecute en la forma proyectada.

La función de planeamiento financiero y control, puede controlar el desarrollo, documentación, prueba, instalación y modificación en una de las dos siguientes formas:

1. La primera forma es ideal en casi todas las entidades es, comunicar criterios viables para guiar al personal que desarrolla procedimientos de ejecución en los ciclos. Esto alivia a la gerencia de la carga de revisar y aprobar cada procedimiento nuevo o modificado. Pero requiere técnicas que proporcionen certeza razonable de que se están observando los criterios.
2. La segunda forma es, revisar y aprobar y desaprobado todo procedimiento o cambio de procedimiento que se propone.

Presumiblemente, se da o niega la aprobación en base a los mismos criterios que se comunican según el primer enfoque, pero los criterios pueden estar implícitos o expresados en el segundo. Este enfoque, requiere de técnicas que proporcionen certeza razonable de que nada se agrega, altera o elimina, sin la aprobación específica de la gerencia.

Los objetivos en este grupo, pueden usarse para evaluar las técnicas que se emplean en los ciclos para proporcionar certeza razonable de que:

1. Se siguen los criterios para el desarrollo, documentación, prueba e instalación de los procedimientos nuevos y modificados, o no se añaden, alteran o eliminan procedimientos sin la aprobación expresa de la gerencia y.
2. Los procedimientos se ejecutan en la forma proyectada.

Estos objetivos, guardan relación con la autorización de procedimientos de procesamiento. El control sobre el procesamiento se trata de Identificadores de Riesgos 9 al 18.

Debe enfatizarse que, deben controlarse los cambios en los procedimientos.

Si los supervisores en el nivel de los ciclos pueden modificar los procedimientos, aumenta la posibilidad de que el cumplimiento de los criterios varíe notablemente entre los departamentos y los sistemas, tanto manuales como de computadora. Esto es particularmente posible en un ambiente en que los criterios estén implícitos únicamente. En este caso, ciertos ciclos pueden desarrollar controles viables sobre los cambios de procedimientos, los procedimientos en

otros ciclos pueden estar fácilmente accesibles a modificación por cualquier empleado interesado.

Ejemplos de las técnicas para lograr los objetivos:

1. Claras exposiciones de los procedimientos, por ejemplo:
 - a) Manuales de políticas.
 - b) Manuales de procedimientos.
 - c) Rutinas de entrenamiento.
 - d) Requisitos de supervisión.
 - e) Documentación de sistemas de programas.
 - f) Versiones de producción de programas de computadora.
2. Verificación periódica de las aprobaciones requeridas de la gerencia para nuevos sistemas y procedimientos y cambios en sistemas, procedimientos y programas.
3. Verificación periódica de las aprobaciones de supervisión que se requieren para transferir responsabilidades, cambios en las formas, cambios en los sistemas de archivo, etc.
4. Verificación periódica de las pruebas, aprobaciones y documentación de los cambios a la lógica programada.
5. Comparación periódica de los procedimientos reales de procesamiento (y las versiones de producción en los programas de computadora) con la documentación y la autorización.
6. Pruebas periódicas de razonabilidad que comparen los resultados del procesamiento con resultados calculados de antemano.
7. Acceso restringido a las áreas de procesamiento, a la lógica programada y a la documentación de la misma.
8. Segregación de deberes entre los operadores de computadora y los programadores de sistemas y de aplicación.

9. Procedimientos documentados y políticas forzadas que prescriban pruebas cabales de los programas y de los sistemas
10. Procedimientos que requieran que todos los cambios a los programas de computadora sean autorizados, revisados y aprobados por el gerente de procesamiento de datos y el jefe del departamento usuario
11. Sistemas de programas de computadora que limiten el acceso a los programas a personas autorizadas y que registren e informen todos los cambios a los programas a una persona independiente de la que efectúa el cambio, además de a esta y o que se dejen huellas de auditoría en el sistema
12. Auditoría interna o revisión de los nuevos sistemas y de los cambios a los programas
13. Comité de orientación de PED
14. Estándares aprobados para desarrollo de sistemas manuales o de PED, incluso estándares de programación y documentación.

Riesgos si no se logran los objetivos:

1. Los departamentos pueden ser reorganizados y cambiarse las asignaciones del personal de manera que se reduzca la segregación de funciones.
2. Pueden llevarse a la práctica procedimientos que eviten las técnicas de control interno existentes.
3. Pueden modificarse programas de computadora para evitar los controles, cambiar políticas contables o reducir salvaguardas sobre los activos.
4. Puede alterarse el flujo de la información para retener datos de quienes han de recibirlos o facilitarlos a quienes no deben de recibirlos
5. Pueden perderse datos durante las conversiones a nuevos

sistemas.

6. Pueden no procesarse transacciones y asientos de diario.
7. Las transacciones y asientos de diario, pueden procesarse incorrectamente por personas que no corresponden
8. Pueden no ejecutarse procedimientos de control.

III.1.6.2. Objetivos del procesamiento de transacciones.

Los objetivos del procesamiento de transacciones, pueden usarse para evaluar las técnicas empleadas en los ciclos para controlar el reconocimiento, proceso e informe de transacciones y asientos de diario. Tales objetivos, se derivan de los objetivos del control de sistemas E a la J, como sigue:

E.- Los hechos económicos, deben reconocerse y someterse para su aceptación en tiempo oportuno.

Un hecho económico puede reconocerse por observación visual, correspondencia recibida, apariencia física de los activos o convenios verbales. El reconocimiento solamente no significa aprobación o aceptación para su procesamiento. Pero el hecho económico debe de comunicarse prontamente a una persona que esté autorizada para determinar sus consecuencias para la entidad. Se requiere una comunicación rápida si el hecho ha de convertirse en una transacción y ha de procesarse durante el periodo contable en que ocurrió.

F.- Todos los hechos económicos que se ajusten a los criterios de la gerencia, y sólo estos hechos, deben convertirse en transacciones con exactitud y aceptarse para procesamiento en un tiempo oportuno.

Deben existir controles, que proporcionen certeza razonable de que todos los hechos económicos que deben convertirse en transacciones se conviertan en estas. De modo semejante, deben existir controles para prevenir o descubrir transacciones no autorizadas.

G - Todas las transacciones aceptadas, deben procesarse con exactitud de acuerdo con las políticas de la gerencia y en tiempo oportuno.

Deben existir controles que proporcionen certeza razonable de que todas

las transacciones se procesan e informan en el periodo de tiempo apropiado. Los controles sobre el procesamiento deben proporcionar certeza razonable de que los errores de omisión, duplicación y falta de uniformidad se previenen o descubren. El procesamiento con computadora debe estar sujeto a controles que puedan diferir de los controles sobre el procesamiento manual o mecanizado, pero, que deben de tener el mismo propósito que estos últimos. Sin controles, no existirá la certeza de que los programas de computadora procesarán las transacciones en la forma que se pretende.

H.- Los resultados del procesamiento deben informarse con exactitud

Deben existir controles que proporcionen certeza razonable de que los informes presentan con exactitud los resultados de aquellos hechos económicos que se aceptan como transacciones. Los informes comunican los resultados del procesamiento. Con frecuencia, el procesamiento altera el contenido, el formato o el nivel de detalles que se encuentran en la transacción inicial. Mediante los informes, deben posibilitarse, si fuere necesario, reconstruir tanto la transacción inicial como lo ocurrido a la misma durante el procesamiento.

I.- Los elementos de las bases de datos deben reflejar con exactitud los resultados del procesamiento

Durante el procesamiento, los elementos de las bases de datos, pueden cotejarse para completar una transacción. Por ejemplo, los precios de venta que se usan para completar una factura pueden obtenerse de una lista de precios. De modo semejante, el procesamiento puede añadir, alterar o eliminar un elemento de las bases de datos que se usan durante un procesamiento o informe posterior. Como ejemplos de esta clase, pueden mencionarse saldos de cuentas y archivos de nombres y direcciones.

Deben existir controles que proporcionen certeza razonable de que los contenidos de las bases de datos, como los informes, reflejan con exactitud los resultados del procesamiento y que, los elementos correctos de las bases de datos se cotejan durante el procesamiento.

J.- Los hechos que afectan a más de un sistema deben producir transacciones que se reflejan por cada sistema en el mismo periodo contable.

Un solo hecho económico puede convertirse en varias transacciones que se

procesan por un número de sistemas integrados. En algunos casos, el solo hecho producirá procesamiento simultáneo por todos los sistemas afectados. En otros casos, se crearán transacciones separadas en momentos distintos para reflejar el mismo hecho. Estas transacciones separadas se procesarán independientemente por sistemas distintos.

Deben existir controles que proporcionen certeza razonable de que los sistemas afectados aceptan, procesan e informan, en el mismo periodo de tiempo, transacciones que resultan de un solo hecho económico.

Objetivos Ilustrativos del Procesamiento de Transacciones.

En los Identificadores de Riesgos que siguen, se incluyen objetivos ilustrativos del procesamiento de transacciones. Ellos, pueden dividirse en los siguientes grupos:

- Aprobación de los hechos económicos y asientos de diario individuales -

(Identificador de Riesgos 9) Estos objetivos, tratan de controles usados en los ciclos para proporcionar certeza razonable de que sólo se aprueban aquellas transacciones y asientos de diario que se ajustan a los criterios de la gerencia.

- Informe de los hechos económicos individuales -

(Identificador de Riesgos 10) Estos objetivos, tratan de los controles usados en los ciclos para proporcionar certeza razonable de que los hechos económicos se informan con exactitud y prontamente.

- Reconocimiento de las transacciones individuales -

(Identificadores de Riesgos 11 y 12) Estos objetivos, tratan de los controles usados en los ciclos para proporcionar certeza razonable de que los hechos económicos se reconocen prontamente y, que los importes se calculan con exactitud.

- Clasificación, resumen e informe.-

(Identificador de Riesgos 13). Estos objetivos, tratan de los controles usados en los ciclos para proporcionar certeza razonable de que las transacciones y los datos de exposiciones se clasifican, resumen e informan con exactitud y prontamente.

- **Mantenimiento de las cuentas.-**

(Identificador de Riesgos 14) Estos objetivos, tratan de los controles usados en los ciclos para proporcionar certeza razonable de que se mantienen con exactitud los mayores, los registros de inventarios permanentes, los anexos o cédulas de análisis continuos, etc

IDENTIFICADOR DE RIESGOS 9

OBJETIVO:

Aprobación de los hechos economicos y asientos de diario individualmente.

- **Objetivo a lograr.-** Sólo deben aprobarse aquellas solicitudes a proveedores por mercancías o servicios que se ajustan a los criterios de la gerencia (5 del Estado I)

- **Discusión de los objetivos.-** Los objetivos de este grupo, pueden usarse para evaluar las técnicas empleadas en los ciclos para proporcionar certeza razonable de que sólo se aprueban las transacciones y asientos de diario que se ajustan a los criterios establecidos por la función de planeamiento financiero y control o bajo la autoridad de esta. Estos objetivos son aplicables a aquellas funciones dentro de los ciclos en que se efectúan transacciones día por día (v.g., la función de control de producción y la función de entrada de pedidos)

El establecer y comunicar los criterios que han de usarse al aprobar solicitudes y asientos se trata en los Identificadores de Riesgo 3 (planeamiento a corto plazo), 5 (Criterios para seleccionar las fuentes de los fondos de capital, proveedores, empleados y clientes) 6 (autorización de transacciones y asientos de diario) El plan a corto plazo establecerá los principales criterios para aprobar solicitudes de uso de mano de obra o recursos. Los criterios de los tipos descritos en los Identificadores de Riesgos 5 y 6, así como el criterio que proporciona el plan a corto plazo, controlarán la aprobación de solicitudes y asientos de diario en los ciclos de tesorería, adquisición y pago (compras), ingreso e informe financiero

Ejemplos de las técnicas para lograr los objetivos:

1. Procedimientos documentados para iniciar, revisar y aprobar transacciones, asientos de diario y usos de mano de obra y de recursos que se proponen
2. Formas vitales prenumeradas (v.g., órdenes de compra, hojas de ruta, relaciones de materiales y formas de asientos de diario) y los rendimientos de cuentas de tales formas (v.g., hojas de verificación numérica)
3. Archivos de firmas autorizadas
4. Inspección de las formas vitales usadas para ver que estén debidamente completas y con firmas autorizadas
5. Aprobación de la Junta para cada una de ciertas clases de transacciones, asientos de diario y usos de mano de obra y de recursos (v.g., suministros que excedan de ciertas cantidades)
6. Designación por la Junta de los individuos determinados que pueden firmar ciertos documentos a nombre de la Entidad (v.g., órdenes de compra que excedan de cierta cantidad)
7. Comparación de los detalles vitales de cada transacción, asiento de diario o uso de mano de obra o recursos que se propone, con criterios establecidos, esto puede hacerse manualmente o con técnicas de validez de computadora, por ejemplo
 - a) Comparación de ordenes de compra con el archivo maestro de proveedores y con el de precios y condiciones de los proveedores
 - b) Dígitos de verificación sobre tales datos como números de proveedores y de clientes y
 - c) Verificación a teclado de los detalles esenciales en formas vitales.
8. Verificación interna de etiquetas por los sistemas de operación de computadora para dar certeza razonable de que se procesan las transacciones y archivos maestros apropiados.

9. Limitación del acceso a los archivos a datos basados en la computadora mediante el uso de instalaciones de sistemas de administración de bases de datos o mediante contraseñas o controles físicos sobre terminales en línea.
10. Procedimientos de informes por excepción que informan de las transacciones, asientos de diario y usos de mano de obra y recursos propuestos que no satisfacen los criterios establecidos
11. Supervisión estrecha de empleados y archivos por personal supervisor.
12. Auditorías internas periódicas

Los ejemplos anteriormente citados son de aplicación general para los cinco ciclos que comprende la auditoría del flujo de transacciones. Los ejemplos que a continuación se enumeran corresponden al ciclo de adquisición y pago (compras)

1. Preparación automática por la computadora de peticiones de compras basadas en un plan de requisitos de materiales y en un archivo maestro que lleva el estado de las existencias.
2. Análisis del tiempo de preparación de máquinas experimentando y el deseado
3. Investigación y seguimiento de los motivos de los porcentajes anormales de rechazos en los puntos de inspección de las entradas como control de calidad
4. Sistema de control de inventarios que produce órdenes de compra.

Riesgos si no se logran los Objetivos:

Véanse los riesgos del ciclo de adquisición y pago (compras) que se identifican en los Identificadores de Riesgos 5 y 6

IDENTIFICADOR DE RIESGOS 10

OBJETIVO:

Informe de los hechos económicos individuales (mercancías y servicios recibidos).

- **Objetivos a lograr.**- Sólo deben aceptarse mercancías y servicios que se hayan solicitado (6 del Estado I).

Las mercancías y servicios aceptados deben informarse con exactitud y prontamente (7 del Estado I).

- **Discusión de los objetivos.**- Estos objetivos pueden usarse para evaluar las técnicas empleadas en la función de recepción para proporcionar certeza razonable de que sólo se reciben mercancías y servicios que han sido ordenados y las mercancías y servicios recibidos se informan prontamente y con exactitud.

- **Ejemplos de las técnicas para lograr los objetivos:**

1. Lugares centrales de recepción estrictamente supervisados y separados de las funciones de embarque, compra y almacenamiento.
2. Formas de órdenes de compra que tengan impreso de antemano el lugar de recepción y en el que se instruya al proveedor a efectuar la entrega sólo en ese lugar.
3. Condiciones impresas de antemano en las formas de órdenes de compra (Nota: en esto deben considerarse las prácticas de la industria y periódicamente deben revisarse con el abogado consultor).
4. Conteo de envases (y comparación con el conocimiento de embarque) y observación de la apariencia de los envases en la plataforma de recepción.
5. Preparación de un documento de recepción en la plataforma para cada embarque recibido (v.g., receptor, copia marcada del conocimiento de embarque).

6. Comparación detallada de las mercancías recibidas con una copia de la orden de compra (Nota. el uso eficaz de esta técnica requiere que los embarques para los que no exista orden en el archivo del lugar de recepción sean devueltos al proveedor o mantenidos en suspenso hasta que se reciba una orden)
7. Revisión periódica de las órdenes de compra pendientes en busca de posibles cancelaciones.
8. Cancelación automática de las órdenes de compra pendientes después de las fechas de entrega especificadas.
9. Supervisión estricta del personal de recepción
10. Documentos de recepción prenumerados y controlados de los que posteriormente se rinde cuenta de haberse enviado a, o recibido por, una función de verificación de órdenes o de cuentas por pagar.
11. Mantenimiento de un registro cronológico de recepción en que se anote por su orden cada documento de recepción (Nota. este registro puede usarse posteriormente para llevar cuenta de los documentos de recepción prenumerados. Un sistema de anotación de una vez puede utilizarse para producir simultáneamente el registro y el documento de recepción)
12. Presentación simultánea de los datos de recepción a una función de cuentas por pagar o de revisión de órdenes y a la función que mantiene los registros del inventario permanente
13. Terminales en línea en un sistema a base de computadora que simultáneamente compare las mercancías recibidas con las ordenadas y actualice los archivos de cuentas por pagar y de inventarios permanentes
14. Limitación del acceso a los archivos basados en la computadora mediante el uso de instalaciones de sistema de administración de bases de datos o mediante contraseñas o controles físicos sobre las terminales en línea.
15. Balanceo por grupos, registro cronológico y totales de comprobación para proveer certeza razonable de que se han registrado todos los ingresos en los archivos maestros o de que se

han rendido cuenta de los mismos de otro modo.

16. Verificación a teclado o validación, o ambas cosas, de los campos de datos esenciales, tales como números de los proveedores, cantidades, importes, etc.
17. Dígitos de comprobación en los números de proveedores
18. Totales de control e identificación de fechas, encabezamientos, etc., en los informes
19. Procedimientos documentados para:
 - a) Recibir e informar los servicios recibidos
 - b) Recibir, manipular e informar la mercancía devuelta por los clientes
 - c) Devoluciones a proveedores
 - d) Cortes en el departamento de recepción (diariamente y al final del periodo)
 - e) Embarques parciales

Riesgos si no se logran los objetivos:

Objetivo 6

1. Cualquiera de las siguientes partidas puede recibirse y finalmente pagarse en vez de devolverse o rechazarse:
 - a) Mercancías o servicios no ordenados
 - b) Cantidades excesivas o partidas incorrectas
 - c) Ordenes canceladas
 - d) Ordenes repetidas
 - e) Mercancías o servicios con especificaciones de calidad inaceptables
2. Pueden recibirse servicios por personal no autorizado a ordenarlos (v.g., servicios de consulta y suscripciones a revistas).
3. Pueden aceptarse mercancías que lleguen demasiado pronto o

demasiado tarde.

Objetivo 7

4. Pueden recibirse mercancías y servicios y no informarse o informarse inexactamente
5. Pueden efectuarse anotaciones incorrectas en los registros de inventario permanente, ocasionando problemas de operación
6. Los cortes pueden manejarse incorrectamente
7. Pueden no procesarse o procesarse incorrectamente entradas poco usuales (v.g. devoluciones de clientes, embarques parciales, etc.)

IDENTIFICADOR DE RIESGOS 11

OBJETIVO:

Reconocimiento de las transacciones individuales (mercancías y servicios recibidos).

- **Objetivos a lograr.-** Las cantidades adeudadas a proveedores por mercancías y servicios aceptados y la distribución contable de esas cantidades deben calcularse con exactitud y reconocerse como pasivos prontamente (8 del Estado 1).
- **Discusión del objetivo.-** Este objetivo puede usarse para evaluar las técnicas empleadas en la función de revisión de órdenes y cuentas a pagar para proporcionar certeza razonable de que se reconocen con exactitud y prontamente los pasivos por mercancías y servicios recibidos.
- **Ejemplos de las técnicas para lograr el objetivo:**
 1. Verificación de las cantidades, precios y condiciones facturados mediante referencia a la orden de compra e informe de recepción y verificación de la documentación.
 2. Verificación y documentación de las multiplicaciones y sumas de

las facturas (Nota: esto puede hacerse por pruebas)

3. Distribución previa (v.g., la distribución a las cuentas se indica en la copia de recepción o de cuentas a pagar, o en ambas, de la orden de compra cuando se prepara la orden)
4. Conciliación del pasivo reconocido con las cantidades distribuidas, factura por factura, a base de lotes, a base del total diario, etc
5. Uso de registros cronológicos de recepción o de números de informes de recepción para determinar que cada entrada se reconoce como un pasivo dentro del período de tiempo apropiado
6. Técnicas de validez de computadora (o de dígitos de verificación) para comprobar los números de los proveedores y los números de las cuentas y para producir informes por excepción de las facturas procesadas que varíen más de los límites establecidos respecto a las órdenes de compra u otros criterios
7. Mantenimiento de anexos (cedulas) o un registro de asientos uniformes de diario para justificar y anotar partidas periódicas pero no facturadas (v.g., pagos de alquiler)
8. Procedimientos estandar para acumulaciones al final del período de facturas no procesadas, embarques recibidos pero no la factura, etc.
9. Análisis de referencias entre los inventarios físicos y los registros permanentes
10. Distribución de diarios de compras o distribuciones de gastos a los supervisores de departamentos para su revisión y análisis.
11. Revisión de los estados de cuenta de los proveedores (no las facturas) para observar partidas atrasadas y vencidas
12. Revisión de las distribuciones de cuentas por personal supervisor versado.
13. Listados previos de los comprobantes para establecer control inmediato sobre las facturas de los proveedores antes de que se unan a los informes de recepción y a las órdenes de compra que completan el comprobante a pagar que se prepara

14. Verificación a teclado de los campos de datos esenciales tales como número de proveedor, cantidades, importes, etc
15. Balanceo por lotes y técnicas de registro cronológico para controlar las facturas con sus comprobantes a pagar.
16. Procedimientos establecidos para añadir, cambiar o eliminar de las bases de datos y técnicas para proteger la integridad de las bases de datos (véase Identificador de Riesgos 5)

Riesgos si no se logra el objetivo:

1. Pueden registrarse pasivos por mercancías o servicios facturados pero no recibidos
2. Pueden registrarse pasivos con cifras incorrectas debido a errores rutinarios, precios incorrectos, condiciones incorrectas, etc
3. Podrán no registrarse pasivos por mercancías o servicios recibidos.
4. Las distribuciones a las cuentas pueden estar incorrectos

IDENTIFICADOR DE RIESGOS 12

OBJETIVO:

Reconocimiento de las transacciones individuales (desembolsos de efectivo).

- **Objetivos a lograr.-** Cada desembolso de efectivo por mercancías y servicios aceptados debe basarse en un pasivo reconocido, debe prepararse con exactitud y debe autorizarse apropiadamente (9 del Estado 1).
- **Discusión de los objetivos.-** estos objetivos pueden usarse para evaluar las técnicas empleadas en las funciones de pago para proporcionar certeza razonable de que los desembolsos de efectivo se hacen únicamente para liquidar pasivos reconocidos.

Ejemplos de las técnicas para lograr los objetivos:

1. Formas vitales prenumeradas y controladas (v.g., comprobantes, solicitudes de cheques, formas para ajustes y cheques)
2. Perforación, anulación, salvaguarda o cancelación en alguna forma de la documentación original para prevenir se use de nuevo (v.g., comprobantes, facturas y formas para ajustes)
3. Acceso restringido al equipo de firmar cheques y a las planchas con las firmas
4. Conciliación del total de cheques firmados (por lote, por día o por semana) con los totales autorizados
5. Asiento de los números de los cheques a los registros de los comprobantes
6. Procedimientos establecidos para registrar, anular, explicar y disponer de cheques anulados
7. Requerir firma manuscrita o doble firma, o ambas cosas, en los cheques por cantidades mas grandes de lo normal y en los cheques por ajustes
8. Segregación de las funciones de preparación y firma de cheques.
9. Prohibición escrita de cheques pagaderos a caja o al portador
10. Prohibición escrita de firmar cheques en blanco
11. Preparación simultánea de cheques y comprobantes y registro.
12. Si los cheques se preparan con la computadora, tener un programa diseñado para informar, pero no imprimir, los cheques que excedan de una cifra determinada.
13. Conciliación del número de cheques emitidos durante un periodo con los totales que arroja el contador de la máquina de firmar cheques.
14. Designación por la junta de los firmantes de cheques autorizados

Los ejemplos anteriormente citados pueden aplicarse también al ciclo de adquisición y pago (nóminas) Los ejemplos que a continuación se enumeran corresponden al ciclo de adquisición y pago (compras):

1. El requisito de que sólo se anoten y adjunten los comprobantes de una factura aprobada o de una solicitud de cheque (Nota: puede considerarse aprobada una factura de la entidad y esta acompañada de los documentos especificados tales como informes de recepción y copias de la orden de compra. Se consideran aprobadas las solicitudes de cheques después de su comparación con el archivo de firmas de firmantes autorizados)
2. El requisito de que se extienda un cheque sólo por el total de los importes netos anotados en un comprobante
3. Conciliación periódica del importe de los comprobantes no pagados con el saldo mostrado en la cuenta de control.
4. Segregación de deberes, por ejemplo
 - a) Anotación del comprobante de la verificación de la factura con la orden de compra
 - b) Preparación del cheque de la anotación del comprobante, y
 - c) Envío por correo de los cheques firmados de la preparación de los cheques
5. Cuentas bancarias para gastos con saldos en cero.
6. Conciliaciones de los totales de los cheques firmados por lotes con los cargos totales a pagar.
7. Preparación automática del cheque por la computadora basada en la fecha planeada de pago que se determina cuando se procesa el comprobante a pagar.

Riesgos si no se logran los objetivos:

1. Pudiera desembolsarse efectivo por cantidades equivocadas
2. Pudiera desembolsarse efectivo fraudulentamente
3. Pudieran hacerse pagos por duplicado.

4. Pudieran alterarse los cheques fraudulentamente
5. Pudiera desembolsarse efectivo por mercancías o servicios jamás recibidos o antes de recibirlos
6. Pudiera desembolsarse efectivo sin el conocimiento de la gerencia

IDENTIFICADOR DE RIESGOS 13

OBJETIVO:

Clasificación, resumen e informe (transacciones).

- . **Objetivos a lograr.-** Los importes adeudados a proveedores deben ser clasificados, resumidos e informados con exactitud y prontamente (10 del Estado I)

Los desembolsos de efectivo y los ajustes relativos a compras deben clasificarse, resumirse e informarse con exactitud y prontamente (11 del Estado I)

- . **Discusión de los objetivos.-** Los objetivos de este grupo pueden usarse para evaluar las técnicas empleadas en el ciclo de adquisición y pago (compras), para proporcionar la certeza razonable de que se clasifican, resumen e informan con exactitud y prontamente las transacciones y ajustes.

Los objetivos en este grupo ponen énfasis en la prontitud así como en la exactitud para clasificar, resumir e informar. La prontitud es necesaria si todas las actividades que ocurren en un período de informe en particular, deben informarse para ese período. Con relación a esto, el período de informe para una clase determinada, de hecho puede ser más corto que el período mensual corriente para el cual el ciclo de informe financiero prepara los estados financieros. Por ejemplo, el tesorero puede requerir informes diarios de los cheques emitidos por pagos de cuentas por pagar, nominas, impuestos, etc. Las técnicas que se emplean en los ciclos para lograr estos objetivos deben, por lo tanto, tratar la compleción (condición de completo) de los que se clasifican, resume e informa así como la exactitud de la clasificación, resumen e informe.

Ejemplos de las técnicas para lograr los objetivos:**Para todos los ciclos**

Técnicas que tratan la exactitud y la compleción (condición de completo):

1. Procedimientos documentados de proceso, corte y cierre de fin de periodo.
2. Clasificación de cuentas documentadas.
3. Comparación de los resultados reales con los resultados planeados y análisis de las variaciones.
4. Sistemas de escritura simultánea o sistemas comparables basados en la computadora en que se preparan al mismo tiempo, una forma esencial (v.g. un cheque o comprobante), el correspondiente registro y los mayores.

Técnicas que tratan primordialmente la exactitud:

1. Sumar de nuevo, periódicamente los registros diarios e informes (Nota: pueden usarse sistemas de programación de auditoría para sumar de nuevo las partidas preparadas en la computadora)
2. Totalizar por lotes y registrar los documentos de entrada (número de documentos e importes) y conciliación de los totales de lotes con el total resultante del registro, diario, informe o archivo actualizado.

Técnicas que tratan primordialmente la compleción (condición de completo) y los cortes:

1. El mantenimiento de registros cronológicos en los lugares de recepción, almacenaje, embarque y toma de tiempo que pueden usarse para acumular ingresos, producción y pasivos en las fechas de la actividad en vez de en las fechas del procesamiento o comprobar la compleción de los registros o diarios, o ambas cosas.

2. Investigación de las interrupciones en la secuencia numérica de las formas esenciales presentadas para resumirse.
3. Conciliación de las formas esenciales utilizadas con las anotadas (Nota: esto puede hacerse en detalle; v.g., puede escribirse un programa de computadora para cerciorarse que cada número de informe de recepción utilizado aparece en el registro de compras dentro de un periodo de tiempo establecido)
4. Inventarios físicos periódicos de la existencia de formas esenciales y su conciliación con los controles
5. Revisión y seguimiento de los informes de acumulación de datos pendientes de procesar.
6. Revisión y seguimiento de los archivos de cuentas en suspenso que controlan los datos rechazados hasta que se subsanan y se les da entrada de nuevo
7. Fechas predeterminadas para controlar la oportunidad y los cortes del procesamiento y producción de informes periódicos en la computadora.
8. Totales de control e identificación de las fechas, encabezamientos, etc., en los informes.
9. Dígitos de comprobación en los números de cuentas
10. Anexos (cédulas) de informe de producción y registros cronológicos de distribución en las operaciones de la computadora.

Ciclo de adquisición y pago (compras):

1. Conciliación de los estados de cuenta bancarios en tiempo oportuno por un empleado independiente de las funciones de desembolsos de caja.
2. Investigación de cheques pendientes de entrega y cobro muy antiguos.
3. Conciliación del total de los desembolsos de efectivo y ajustes con la disminución (de saldo) de las cuentas a pagar

4. Conciliación de los totales de lotes de comprobantes y totales de desembolsos de caja con los cambios en los saldos del archivo maestro de cuentas a pagar
5. Contabilización de las transacciones de cuentas a pagar entre compañías, en una cuenta especial transitoria, para facilitar los cortes de fin de periodo

Riesgos si no se logran los objetivos:

1. Las entradas a las cuentas del mayor general pueden ser incompletas (v.g., desembolsos, facturaciones o cobros seleccionados pueden excluirse de los resúmenes apropiados intencionalmente o como resultado de errores)
2. Las entradas a las cuentas del mayor general pueden ser inexactas (v.g. pueden cometerse errores en asientos o sumas)
3. Datos no autorizados, duplicados o errores pueden ser parte de un resumen.
4. Pueden presentarse problemas de tiempo (v.g., pudiera presentarse un atraso insalvable de los datos o datos sueltos con problemas pueden hacerse a un lado)
5. Los informes pueden ser inexactos con respecto a la clasificación de las transacciones o a los periodos en que ocurren los hechos

IDENTIFICADOR DE RIESGOS 14

OBJETIVO:

Mantenimiento de cuentas (cuentas y mayores auxiliares)

- **Objetivos a lograr.-** Los pasivos incurridos, los desembolsos de efectivo y los ajustes conexos deben aplicarse con exactitud a las cuentas apropiadas de proveedores (12 del Estado I).
- **Discusión de los objetivos.-** Estos objetivos pueden usarse para evaluar las técnicas empleadas para proporcionar certeza razonable

de que los mayores auxiliares y registros se mantienen con exactitud. Pueden mantenerse mayores auxiliares para mostrar las cuentas a pagar a proveedores, en el ciclo de adquisición y pago (compras)

Los mayores auxiliares pueden llevarse manual, mecánica o electrónicamente. Pueden mantenerse a base de partidas independientes o de traspasos de saldos

Ejemplos de las técnicas para lograr los objetivos:

1. Pruebas de validación para comprobar los asientos (v.g., verificación a teclado y dígitos de comprobación en los números de las cuentas y comparación de dichos números con las tablas de números válidos)
2. Formar lotes y conciliar los totales de entradas con los totales de procesamiento y los nuevos saldos traspasados
3. Conciliación de los saldos de los mayores auxiliares con los saldos del mayor general u otros totales de control en forma regular y periódica
4. Controles de los programas para prevenir o detectar el pase de transacciones duplicadas y omisión de transacciones aceptadas (v.g., conteo de registros y totales de control del importe de los saldos)
5. Rutinas de comprobación de etiquetas de archivos de computadora (fecha y versión) para reducir la posibilidad de pasar la versión equivocada de un archivo maestro o usar el archivo de actividades erróneo.
6. Limitación del acceso a los archivos en línea a personal autorizado mediante el uso de contraseñas o de instalaciones de sistemas de administración de las bases de datos
7. Revisión de los informes de "era y es" de la situación de la cuenta
8. Revisión minuciosa de los estados de cuenta de los corredores de valores y bolsa, de los proveedores y de los informes de la situación de las mercancías en existencia y las listas de excepciones y pronta investigación o seguimiento de las desviaciones de lo correcto o verdadero (aberraciones)

9. Conciliación de los estados de cuenta recibidos de proveedores.

10. Pronta investigación de los avisos de apremio (de pago) de proveedores.

Riesgos si no se logran los objetivos:

1. Los detalles pasados a las cuentas de mayores auxiliares o registros pueden no concordar con la actividad total que debió pasarse.
2. La actividad detallada pudiera pasarse incorrectamente al mayor auxiliar (v.g., cuenta, cantidad o fecha equivocada, etc.)
3. Pueden tomarse decisiones en base a información incompleta o inexacta en un mayor auxiliar o registro.

III.1.6.3. OBJETIVOS DE LA CLASIFICACION.

El objetivo B del control de sistemas dice que "Las transacciones deben clasificarse en forma que permita la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y el plan de la gerencia". De este se han derivado tres grupos de objetivos de control de ciclo ilustrativos.

Los objetivos en el primer grupo (Identificador de riesgos 15) tratan de los controles usados para asegurar la preparación pronta y exacta de los asientos de diario que reflejan hechos económicos. Estos objetivos completan los objetivos de procesamiento de transacciones.

Los objetivos en el segundo grupo (Identificador de riesgos 16) se relacionan con información de impuestos.

El objetivo del tercer grupo trata únicamente de los informes financieros.

Los sistemas de informar transacciones raramente operan con el único fin de preparar estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. En la mayoría de los casos, los sistemas se operan para resumir las actividades en clasificaciones lógicas para varios propósitos. En particular, los sistemas que opera una entidad deben satisfacer cuatro necesidades:

Contabilidad financiera.- Los resúmenes deben incluir o proporcionar base para el análisis, ajuste, reclasificación y presentación de información financiera de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados

Contabilidad de operaciones.- Los resúmenes deben reflejar grupos controlables de actividad económica para facilitar el análisis y la acción correctiva de la gerencia

Control gubernamental - Los resúmenes deben reflejar las actividades económicas requeridas para preparar las declaraciones e informes de impuestos

Impuestos - Los resúmenes deben ser adecuados para permitir las compilaciones requeridas para preparar las declaraciones e informes de impuestos.

Para cada tipo de transacción debe existir una comprensión clara de

Quién establece las políticas de clasificación.

Quién hace realmente la clasificación inicial.

Cuándo ocurre la clasificación, durante el sistema, y

Cómo pueden cotejarse las cantidades resumidas con las transacciones justificantes.

IDENTIFICADOR DE RIESGOS 15

OBJETIVO:

Preparación de asientos de diario.

Objetivos a lograr.- En cada periodo contable deben prepararse asientos de diario por las cantidades adeudadas a proveedores, desembolsos de efectivo y ajustes conexos (13 del Estado I).

Los asientos de diario de las compras deben resumir y clasificar las actividades económicas de acuerdo con el plan de la gerencia (14 del

Estado I).

Discusión de los objetivos.- El papel de la función de planeamiento financiero y control es definir y comunicar los procedimientos y responsabilidades para informar los resultados de las actividades económicas.

Los objetivos de este grupo comienzan cuando la clasificación, resumen e informe de los objetivos mostrados en el Identificador de Riesgos 13 terminan. Los objetivos en este grupo pueden usarse para evaluar las técnicas utilizadas en los ciclos para unir los resúmenes de transacciones individuales y, periódicamente, clasificar los totales del resumen para su pase al mayor general o inclusión en otros informes de la gerencia, de cumplimiento

En la mayoría de las entidades los asientos de diario preparados en los ciclos de tesorería, adquisición y pago, conversión e ingreso se someten al ciclo de informe financiero para su revisión y anotación. Esto se hace generalmente en tres pasos: primero, se recogen datos que van a resumirse (v.g., registros de compra), segundo, se resumen y clasifican los datos y tercero, se preparan los asientos de diario

Ejemplos de las técnicas para lograr los objetivos:

1. Clasificación de cuentas escritas conteniendo una descripción de cada cuenta
2. Instrucciones escritas de codificación para toda la entidad
3. Procedimientos escritos para solicitar y aprobar cambios en la clasificación de cuentas
4. Asignación de la responsabilidad de cada saldo de cuenta a un individuo en particular en un ciclo.
5. Presupuestar e informar de acuerdo con la misma clasificación de cuentas y análisis de las variaciones importantes entre los saldos reales.
6. Planes escritos de corte y cierre
7. Procedimientos escritos de cierre expresado por función, las fuentes que han de usarse para preparar los asientos de diario.

cortes a efectuarse, acumulaciones que deben hacerse y quién es responsable de hacer cada cosa

8. Comparación de periodo a periodo de las cantidades en los asientos periodicos.
 9. Revisión y aprobación de cada asiento por personal supervisor que no tenga participación activa en su preparación
 10. Conciliación de los registros cronologicos de actividad acumulados a mano con los asientos de diario producidos por la computadora
 11. Registro de asientos uniformes de diario u otro control para proporcionar certeza razonable de que se preparan todos los asientos de diario requeridos.
 12. Formas prenumeradas de asientos de diario y la rendición de cuenta correspondiente de todos los números de cada periodo.
 13. Confrontación de los números de cuentas en cada asiento de diario con el archivo maestro basado en la computadora y rechazo e informe de los errores
 14. Comprobación mediante computadora de las partidas duplicadas
 15. Preparación automática de asientos de diario por un sistema basado en la computadora.
 16. Comprobación de validez y/o verificación de los campos de datos esenciales de cada asiento de diario
 17. Restricción a la entrada de asientos de diario mediante el uso de contraseñas o de controles programados que permitan la entrada de asientos de diario solamente en terminales en línea seleccionadas.
- **Riesgos si no se logran los objetivos:**
1. Los estados financieros pueden no estar disponibles oportunamente
 2. Los estados financieros pueden presentarse incorrectamente

debido a uno o más de los siguientes factores:

- Omisión de registros o diario seleccionados (v.g., el registro de cheques de un día) en los resúmenes hechos para respaldar los asientos de diario
 - Omisión de un asiento de diario
 - Codificación incorrecta
 - Asientos de diario duplicados, y
 - Cortes impropios
3. Puede debilitarse el control presupuestal sobre las operaciones.

IDENTIFICADOR DE RIESGOS 16

OBJETIVO:

Informar la información de impuestos

- **Objetivos a lograr.-** La información de impuestos derivada de las actividades de compras debe informarse con exactitud y prontamente (15 del Estado I).
- **Discusión de los objetivos.-** Los objetivos de este grupo pueden usarse para evaluar las técnicas empleadas en los ciclos para recoger e informar la información requerida a los fines de impuestos. Como ejemplos de la información que pudiera requerirse se incluyen los siguientes:
 1. Honorarios y licencias pagadas
 2. Gastos que no son deducibles
 3. Desembolsos que son diferidos o capitalizados a los fines de la información financiera pero que son deducibles corrientemente a los efectos del impuesto sobre la renta

• **Ejemplos de las técnicas para lograr los objetivos:**

1. Procedimientos documentados para preparar, resumir e informar la información de impuestos requerida.
2. Revisión de las transacciones importantes o de las clases de transacciones más importantes, por individuos conocedores de los requisitos de impuestos (v.g., abogados, contadores y especialistas del departamento de impuestos).
3. Una clasificación de cuentas, un plan de codificación u otros criterios para facilitar la clasificación, resumen y obtención automática de la información financiera de impuestos requerida.
4. Exposiciones escritas de política respecto a tales asuntos como la adopción de tratamientos favorables del impuesto, honorarios por administración entre compañías y otros cargos y créditos entre compañía.
5. Revisiones por auditores internos.

Riesgos si no se logran los objetivos:

Pueden usarse datos erróneos en los cálculos del impuesto y resultar en pagos en exceso o de menos de los impuestos.

III.1.6.4. Objetivos de la verificación y evaluación.-

Los objetivos de verificación y evaluación expuestos en el Identificador de Riesgos 17 se deriva del objetivo de control de sistemas C "El contenido de los informes y de la bases de datos debe verificarse y evaluarse periódicamente".

El contenido de los informes y de las bases de datos es la salida de un sistema y debe representar con exactitud económica. Es por supuesto, imposible, desarrollar un sistema que procese e informe todas las transacciones con exactitud absoluta y completa. De igual modo, los controles internos, no importa lo amplio e inclusivo que sean, no pueden prevenir o detectar todos los errores e irregularidades. Por lo tanto, deben adoptarse técnicas para verificar y evaluar los resultados informados de procesar las transacciones. La verificación es una comprobación independiente de los resultados del procesamiento, la evaluación comprende determinaciones juiciosas del valor.

Los controles de verificación y evaluación están orientados a la detección e

intentan dotar al usuario de un sistema con seguridad razonable de que la información presentada puede conciliarse con la realidad

Los objetivos de verificación y evaluación presentados en esta serie se concentran en las políticas de auditoría interna de una entidad. La efectividad de esas políticas es importante para proporcionar certeza razonable de que la autoridad y la responsabilidad delegadas por la gerencia no han sido mal usadas o ignoradas

El plan global de auditoría interna, la evaluación de los resultados y la discusión de los controles internos con la Junta son la responsabilidad primordial de la gerencia. Sin el debido énfasis de la función de planeamiento financiero y control, la verificación y evaluación dentro de los ciclos probablemente serán menos que adecuados para reducir el riesgo de errores e irregularidades importantes a un nivel aceptable. La ejecución verdadera de la mayoría de los pasos de auditoría interna ocurrirá, sin embargo, dentro de los ciclos

IDENTIFICADOR DE RIESGOS 17

OBJETIVO:

Verificación y evaluación de los saldos de cuentas a pagar y las transacciones conexas (16 del Estado I).

- **Objetivos a lograr.**- Periódicamente deben verificarse y evaluarse los saldos registrados de cuentas a pagar y las actividades de transacciones conexas.
- **Discusión de los objetivos.**- Los objetivos en este grupo pueden usarse para evaluar las técnicas empleadas en los ciclos para detectar errores u omisiones y para proporcionar certeza razonable de que los saldos registrados se evalúan con realismo según las condiciones existentes en la fecha del informe.
- **Ejemplos de las técnicas para lograr los objetivos:**

Técnicas usadas para asignar y comunicar responsabilidades y procedimientos:

Exposiciones de políticas, manuales y procedimientos, gráficas y otra documentación, que:

1. Enumeren los saldos, informes, actividades, políticas y procedimientos que van a verificarse y evaluarse, cuando van a ser verificados y evaluados y por quién será supervisada la actividad
2. Describan como debe ajustarse la verificación y evaluación (v.g. sistemas de programación para auditoría, cotejar los saldos con la documentación de respaldo, revisar la racionalidad)
3. Describan cómo deben documentarse los resultados de la revisión y a quién deben comunicarse

Técnicas usadas para descubrir errores y omisiones

1. Conciliación de saldos y actividades registradas con los saldos y actividades informados por los custodios.
2. Confirmación con proveedores
3. Actuación rápida sobre las quejas de terceras personas
4. Conciliación de los saldos del mayor general con los saldos del mayor auxiliar, bien manualmente o mediante computador
5. Verificación periódica de los informes de actividad con la documentación fundamental.
6. Comparación de los importes contabilizados con transacciones posteriores o con importes predichos
7. Verificación periódica de los saldos en libros y la actividad mediante referencia a fuentes externas de información

Técnicas usadas para proporcionar certeza razonable de que se evalúan realmente los saldos registrados

1. Análisis de índices esenciales, tendencias y variaciones.
2. Comparación periódica de los valores registrados con los valores de mercado.
3. Revisiones periódicas de los métodos y fórmulas utilizadas para

las realizaciones, acumulaciones, cancelaciones, castigos, etc

4. Comparación de los resultados con las tendencias de la industria.
5. Servicios de informes legales, legislativos y económicos.

Riesgos si no se logran los objetivos:

1. Los informes pudieran no presentar lo que intentan mostrar.
2. Las decisiones cruciales pudieran basarse en información errónea.
3. Algunos errores u omisiones en la salvaguarda física, autorización y procesamiento de transacciones pudieran pasar inadvertidos y sin corregirse.
4. Aunque muestren con exactitud los hechos históricos, los saldos registrados puede que no reflejen las evaluaciones reales de acuerdo con las condiciones existentes en una fecha de informe determinado

III.1.6.5. OBJETIVOS DE LA SALVAGUARDA FISICA.

El objetivo de control de sistemas D dice: "El acceso a los activos debe permitirse únicamente de acuerdo con autorización de la gerencia". En el sentido amplio de los controles contables internos este objetivo se refiere no sólo a los activos físicos (efectivo, inventarios y propiedades) sino también a los siguientes

- Formas vitales de control de activos (v g . cheques en blanco, órdenes de compra e informes de recepción)
- Registros y datos vitales (v g . diarios y mayores de contabilidad, archivos y fórmulas)
- Lugares de proceso de transacciones (v g . , departamento de nomina, sala de computadora y departamento de contabilidad).
- Procedimientos de proceso de transacciones (v g . , programas de computadora y documentación de los sistemas)

Una entidad puede proteger sus activos, registros, datos y formas vitales, lugares de proceso y procedimientos de procesar contra su toma, utilización o destrucción no autorizada mediante:

- Asignación clara de responsabilidades de custodia
- Definición de las tolerancias
- Procedimientos establecidos para informar faltantes
- Salvaguardas físicas
- Seguros

IDENTIFICADOR DE RIESGOS 18

OBJETIVO:

Acceso a las formas vitales y registros y a los lugares de proceso de transacciones y procedimientos

- **Objetivos a lograr.-** El acceso a los registros de compras, recepción y desembolsos y a las formas vitales y procedimientos de proceso, debe permitirse únicamente de acuerdo con los criterios de la gerencia (17 del Estado I).
- **Discusión de los objetivos.-** Los objetivos de este grupo pueden usarse para evaluar lo siguiente:
 1. Las técnicas usadas para comunicar las responsabilidades de salvaguarda de las formas y registros vitales, lugares de proceso de transacciones y procedimientos de procesar éstas, y
 2. Las técnicas que se usarán para controlar el acceso a dichas formas, registros, lugares y procedimientos
- **Ejemplos de las técnicas para lograr los objetivos:**

Técnicas usadas para comunicar las responsabilidades por los registros y formas vitales, áreas de proceso y procedimientos:

 1. Gráficas de organización (organigramas).
 2. Descripciones de trabajos
 3. Manuales y exposiciones de políticas y procedimientos.

Técnicas para limitar el acceso a personal autorizado:

1. Biblioteca segura de cintas y discos magnéticos, almacenaje externo de reserva para registros y archivos de computadora, y para programas y otra documentación conexas
2. Custodia controlada y prenumeración de las formas vitales, incluso la rendición de cuentas periódica de dichas formas por personal independiente
3. Segregación de responsabilidades y restricción al acceso de información confidencial.
4. Auditorías internas y periódicas del cumplimiento
5. Archivos de firmas del personal autorizado.
6. Providencias para la protección razonable contra incendio, explosión y la destrucción maliciosa de los registros y las instalaciones de procesamiento

Riesgos si no se logran los objetivos:

1. Los supervisores y demás personal en los ciclos pudieran volverse descuidados o confusos en cuanto a la necesidad de limitar el acceso a personal autorizado.
2. Los registros pueden destruirse o perderse, esto pudiera resultar en una incapacidad para preparar informes financieros de operaciones confiables o una incapacidad para realizar los valores de los activos
3. Los registros pudieran usarse en forma indebida por personal no autorizado en detrimento de la entidad, sus empleados, sus dueños o acreedores o de sus proveedores o clientes.
4. Los programas de computadora pudieran alterarse por personas no autorizadas.
5. Las facultades de procesar, particularmente las de procesamiento con computadora, pudieran perderse, destruirse o alterarse por personas no autorizadas y pudieran resultar en una incapacidad

para informar (v.g., si un sistema de facturación en línea se vuelve inoperante, el atraso de las actividades no informadas del ciclo de ingreso pudiera resultar insalvable) o una distorsión de las actividades informadas (v.g., una modificación no descubierta de los programas de computadora para cuentas a pagar podría acarrear desembolsos no autorizados ni informados).

III.2. PLANEAMIENTO.-

III.2.1. Normas de Planeamiento.-

Las normas de Planeamiento requieren que el alcance de una auditoría se planee para considerar los siguientes factores:

- Los controles internos existentes del cliente.
- Los elementos de la operación y contabilidad del negocio y de los asuntos de la presentación de los estados financieros que probablemente requieren atención particular durante la auditoría.
- Los procedimientos ejecutados por auditores internos, otros auditores y especialistas.
- La responsabilidad por parte de los auditores externos de buscar errores e irregularidades.
- La posibilidad de transacciones con personas vinculadas al negocio.
- Pronunciamientos de profesionales autorizados y organismos reguladores en el país donde va a ser usado el informe de auditoría.

Las conclusiones a que llegue el equipo de auditoría en su estudio y evaluación de los controles contables internos del cliente tienen la influencia más penetrante en el alcance de una auditoría

En esta segunda parte del presente capítulo se discute el planeamiento de auditoría con énfasis en el método a utilizar por los auditores externos, para estudiar y evaluar los controles internos contables del cliente en un lugar determinado. El método se base en los conceptos de los objetivos de ciclos y de control interno descritos al inicio del presente capítulo.

El planeamiento de auditoría normalmente comprende a todo el equipo de auditoría. Se espera que el socio encargado participe activamente en la determinación del alcance de auditoría y en la preparación de los

programas de auditoría; éste tiene la responsabilidad primordial y final del alcance del trabajo.

III.2.2. Las fases de la auditoría.-

Al igual que la mayoría de los empeños económicos organizados, una auditoría comprende planeamiento, ejecución, evaluación e información. En la auditoría del flujo de transacciones las fases se denominan:

Planeamiento:

- Análisis de riesgo general
- Revisiones del flujo de transacciones planeamiento
- Análisis del riesgo específico

Planeamiento y ejecución:

- Pruebas de cumplimiento ejecución

SAS N° 1 define "El propósito de las pruebas de cumplimiento es proporcionar certeza razonable de que los procedimientos de control contable se están aplicando en la forma prescrita. Tales pruebas son necesarias para que pueda confiarse en los procedimientos prescritos al determinar la naturaleza, oportunidad o grado de pruebas

substantivas (substanciales) de clases particulares de transacciones o saldos".

Ejecución:

- Pruebas substantivas

Las pruebas substantivas se definen en el presente capítulo, inciso 1.1..

Evaluación e información:

Evaluación final

Estas seis fases normalmente ocurren en la secuencia lógica mostrada en la figura 3. En la práctica sin embargo, las líneas gruesas que demarcan las bases de dicha figura 3 pudieran no existir. Una fase puede mezclarse

naturalmente dentro de otra. En particular, el análisis del riesgo general pudiera proseguir durante toda una primera auditoría.

El planeamiento de auditoría que es objeto de esta segunda parte del presente capítulo, incluye el análisis del riesgo general, las revisiones del flujo de transacciones y los análisis del riesgo específico.

III.2.3. Análisis del riesgo general.-

El análisis del riesgo general es una revisión global orientada al negocio del cliente y debe hacerse por miembros experimentados del equipo de auditoría que entiendan:

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

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

El análisis del riesgo general incluye:

- Identificar y evaluar las variables esenciales.
- Una revisión previa a la auditoría
- Una revisión de la función de planeamiento financiero y control.
- La identificación de ciclos a reconocer y sus respectivos flujos de transacciones.

Aunque estos elementos se discuten separadamente en las secciones que siguen, ellos pueden efectuarse simultáneamente.

Variables esenciales:

El planeamiento de auditoría comienza con una recopilación de lo que la firma de auditores externos conoce acerca del cliente que pudiera afectar el alcance de auditoría. Ejemplos de asuntos en los que el equipo debe ser o debe volverse conocedor incluyen:

- La reputación de la entidad, de los miembros de su Junta Directiva y la de sus principales funcionarios

- La experiencia de la firma en cuanto a la credibilidad de los miembros de la Junta Directiva y funcionarios principales.
- La aceptabilidad de los principios de contabilidad de la entidad y como se comparan con los de otras entidades de la misma industria.
- La accesibilidad de la gerencia, la efectividad de los canales de comunicaciones y hasta donde se documentan las decisiones de la gerencia.
- La existencia en periodos anteriores de transacciones con personas vinculadas al negocio, pleitos, errores o irregularidades y los actos ilegales
- La reputación de los abogados consultores internos y externos.
- La intervención de directores que no pertenecen a la gerencia como miembros del comité de auditoría
- La existencia de restricciones y requisitos reglamentarios
- La naturaleza y complejidad de los problemas de la contabilidad y auditoría para toda la industria
- Las tendencias económicas de la industria
- La tendencia de las ventas y las ganancias de la entidad durante varios años pasados y la efectividad de sus métodos de pronósticos en el pasado
- La efectividad del control de la gerencia sobre filiales y divisiones operantes que están geográficamente separadas de la oficina principal de la entidad
- La naturaleza y tamaño de las filiales y divisiones individuales
- Los requisitos legales para informar separadamente sobre filiales y divisiones individuales
- La calidad de los procedimientos de contabilidad y de operaciones y de los controles internos de cada ubicación, en periodos anteriores
- La existencia en periodos anteriores de objetivos de control interno por debajo del logro en varias ubicaciones
- Cambios durante el periodo corriente en sistemas, personal y partes del negocio (filiales, divisiones, líneas de productos etc.)
- La extensión y calidad de la función de auditoría interna y los informes de auditoría interna resultantes
- Los principios de contabilidad generalmente aceptados del país donde los estados financieros y el informe de auditoría se van a usar

Revisión previa de la auditoría.-

Además de considerar las variables esenciales, el desarrollo de un alcance adecuado requiere conocer por adelantado las operaciones del negocio en el periodo corriente y las cuestiones de contabilidad y presentación de estados financieros que probablemente requieran atención particular

durante el curso de la auditoria. En nuevos trabajos, este conocimiento puede adquirirse mediante una revision por el socio y el gerente de auditoria con antelacion de la ejecucion de cualquier trabajo de auditoria. En trabajos periodicos pudiera haber habido suficiente contacto durante el transcurso del año que hicieran innecesaria una revision especifica previa a la auditoria. En cualquier caso, deben sostenerse discusiones con la gerencia en cuanto a cambios o desenvolvimientos en la organizacion y las operaciones y deberán leerse los últimos estados financieros disponibles. Deberá investigarse acerca de los posibles campos problematicos de contabilidad y auditoria tales como partidas a cobrar vencidas, obsolescencia de inventarios, politicas de depreciacion y utilidades por division o linea de producto

La identificacion pronta de problemas mayores en contabilidad y auditoria es esencial para la conducta ordenada de un trabajo de auditoria y puede ser extremadamente útil para prevenir situaciones embarazosas para los clientes y para evitar demoras innecesarias al emitir los informes de fin de año. Los campos problematicos deben ser tratados con la gerencia de la entidad en fecha temprana, cuando pueden resolverse en forma ordenada en vez de cuando se hayan cerrado los libros y los informes estan listos para emitirse. Este enfoque minimizara los problemas de manejar los asuntos cruciales y delicados que puedan surgir en conexi3n con la preparaci3n de estados financieros anuales por la entidad y el examen e informe de la firma de los auditores externos sobre estos

La funci3n de planeamiento financiero y control.-

Puesto que el alcance de una auditoria se basa, en gran extensi3n, en la evaluaci3n de los controles internos, es lógico comenzar el proceso de evaluaci3n revisando la funci3n de planeamiento financiero y control del cliente. Esta funci3n, establece en el ambiente del control interno y las guías que controlan las acciones y actitudes de toda la organizacion

El propósito de una revision del planeamiento financiero y control es doble. (a) documentar la naturaleza de los procesos de planeaci3n del cliente y (b) obtener una noci3n general del ambiente de control interno en que operan los sistemas del cliente.

La primera parte de esta revision puede lograrse a traves de los cuatro objetivos de planeamiento financiero y control descritos en el parrafo III 1 4. esto le permitir3 al equipo de auditoria obtener un conocimiento del negocio de la entidad, sus planes a largo y corto plazo y los medios con que la gerencia define y comunica sus planes y ejecuci3n a los accionistas o sus

representantes. Identificar las técnicas que emplea la gerencia para lograr estos objetivos le dará el equipo de auditoría la bases para determinar el grado en que se están logrando estos objetivos fundamentales.

En la segunda parte de esta revisión, se podrá obtener una noción general del ambiente de control interno de la entidad, servirá como base para las evaluaciones subsiguientes de las técnicas del control interno específicas que emplea la entidad de los diversos ciclos del negocio. Como se apunto previamente en el parrafo III 1.3, los primeros objetivos del control de sistemas (v.g. A a la D o autorizacion, clasificación contable, verificación y evaluación y salvaguardas físicas respectivamente) son generalizados en el sentido que afectan todos los ciclos.

Hacer averiguaciones sobre las políticas globales de la gerencia y la filosofía general con respecto a los cuatro objetivos generalizados, deben darle al equipo de auditoría una idea global de que clases de técnicas de control interno ellos pueden encontrar en los ciclos individuales. Tales averiguaciones deben consistir en discusiones con la alta gerencia ejecutivos financieros y de operaciones y personal determinante de contabilidad y PED. Sin embargo, debe resistirse a cualquier tendencia de confiar en las conclusiones del año anterior, porque aun en las organizaciones mas conservadoras las cosas pueden cambiar y cambian.

Debido a la generalización de los objetivos A a D control de sistemas en los ciclos individuales, es posible, con frecuencia, identificar y describir ampliamente técnicas de control interno de tipo generalizado, que cuando se definen más, pueden usarse en varios de los ciclos individuales. La tabulación que sigue, presenta ejemplos de técnicas de control interno de tipo generalizado, disponibles para lograr cada uno de estos objetivos.

Objetivos del Control de Sistemas

A. Las autorizaciones deben estar de acuerdo con criterios establecidos por el nivel apropiado de la gerencia

Ejemplos de técnicas de control interno de tipo generalizado

1 La documentación escrita, nos sirve, para definir y comunicar la autoridad y procedimientos para (a) determinar la naturaleza, oportunidad e iniciación de transacciones, asientos de

diario y ajustes; (b) reconocer, procesar e informar, modificar o eliminar procedimientos de proceso:

- Gráficas de organización;
- Manuales o exposiciones de política;
- Descripciones escritas de trabajos;
- Exposiciones claras de actividades prohibidas

2. Presupuestos departamentales.
3. Supervisión y entrenamiento en el trabajo.
4. Comité de orientación de PED.

B. Las transacciones deben clasificarse en forma que permita la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y el plan de la gerencia.

1. Clasificación de cuentas por escrito.
2. Instrucciones escritas para la codificación para toda la entidad
3. Procedimientos escritos para solicitar y aprobar cambios en la clasificación de cuentas.
4. Presupuestos e informes de acuerdo con la misma clasificación de cuentas
5. Programas escritos para cortes y cierres.

Objetivos del Control de Sistemas

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

Ejemplos de técnicas de control interno de tipo generalizado

- Exposiciones de política u otra documentación que claramente (a) liste los informes, saldos, etc. que deben verificarse y evaluarse y por quien. (b)

describa como deben efectuarse la verificación y evaluación, y (c) exprese cómo deben documentarse y a quién deben comunicarse los resultados.

- Departamento de auditoria interna y acceso a la alta gerencia y a miembros de la junta de personal esencial de la auditoria interna
- Conteos físicos de activos (v.g., inventarios, inversiones, propiedades)
- Confirmación de terceros (v.g., proveedores, acreedores, clientes, custodios, etc.)
- Conciliación de los saldos del mayor general con los saldos en los mayores auxiliares.
- Comparacion de los

valores en libros con los de mercado.

7. Auditorías internas de las bases de datos de PED y procedimientos de control

D. El acceso a los activos debe permitirse únicamente de acuerdo con autorización de la gerencia (*)

1. Gráficas de organización, descripciones de trabajos, manuales de procedimientos, etc. para asignar y comunicar responsabilidades para la salvaguarda de activos, formas y registros vitales, áreas y procedimientos de proceso de transacciones

Objetivos del Control de Sistemas

Ejemplos de técnicas de control interno de tipo generalizado

2. Planes documentados para la reposición, apoyo o restauración de activos, libros y registros, archivos maestros de computadora, archivos de transacciones esenciales y lógica de procedimientos perdidos, dañados o alterados.

3. Almacenamiento externo, servicios externos, barreras físicas, restricciones al acceso y mecanismos de prevención y detección.

4 Segregación de deberes, particularmente la responsabilidad de la custodia de activos y formas

vitales de la teneduría de libros y la rendición de cuentas de activos y formas vitales. Esto incluiría segregación de deberes en el departamento de procesamiento de datos (v.g., actividades de programación para computadora de las actividades de operar la computadora).

5. Auditorias internas de cumplimiento

6. Copias duplicadas en otro lugar de libros, registros, documentos, informes, programas de computadora y sistemas de operación, procedimientos manuales, archivos maestros de computadora, archivos de transacciones esenciales y capacidad de procesar en computadora de respaldo.

- (*) En el sentido amplio de los controles contables internos, este objetivo se refiere no sólo a los activos físicos (efectivo, valores, inventarios y propiedades) sino también a los siguientes: formas vitales de control de activos (v.g., cheques en blanco, órdenes de compra e informes de recepción); registros esenciales (v.g., libros diarios y mayores, archivos y fórmulas), áreas de proceso de transacciones (v.g., departamento de nómina, salón de la computadora y departamento de contabilidad); y procedimientos de proceso de transacciones (v.g., documentación de programas de computadoras y de sistemas).

Para documentar los controles generales, resulta útil incluir partidas contables para respaldar las conclusiones generales y para referencia disponible durante las revisiones del flujo de transacciones subsiguientes, a continuación se muestran los siguientes puntos:

- Gráficas de organización de alto nivel desarrolladas por la entidad.
- Una copia de la clasificación de cuentas de la entidad.
- Un resumen de las exposiciones de política corriente del cliente y manuales de procedimientos
- Un resumen del plan de sistemas de largo plazo de la entidad, sus controles sobre el desarrollo de sistemas y su estructura de organización para desarrollar y mejorar los sistemas.
- Un análisis de la capacidad del departamento de auditoría interna de la entidad
- Un resumen del trabajo de auditoría interna ejecutando durante el período, los resultados y las recomendaciones
- Una lista de las técnicas de control generalizadas que se esperan encontrar en los distintos ciclos
- Una lista de las técnicas usadas para lograr los objetivos de planeación financiero

Como resultado de la revisión del planeamiento financiero y control, puede ser posible y apropiado llegar a conclusiones y escribirlas, referente a la consecución por el cliente de los objetivos del planeamiento financiero. Sin embargo, debe destacarse la naturaleza tentativa de la lista de las técnicas de control generalizadas que se esperan encontrar en lo ciclos. Sólo a la terminación de las pruebas de cumplimiento de las técnicas específicas usadas en los ciclos, es que resulta apropiado llegar a conclusiones con respecto a los objetivos de control de ciclo.

Ciclos y flujos de transacciones.-

El último elemento del análisis del riesgo general es la identificación de los ciclos del cliente y sus respectivos flujos de transacciones.

En la mayoría de las entidades los ciclos de tesorería, adquisición y pago (compras y nomina), ingreso e informe financiero pueden ser fácilmente identificados. La necesidad de identificar un ciclo de conversión dependera de la naturaleza del negocio. En algunas entidades, otros ciclos (v.g., un ciclo de información de impuestos) pudiera identificarse.

Además, cada clase de hecho económico que afecta a los estados financieros del cliente, debe identificarse como que pasa a través de uno o más de los ciclos. Normalmente, la lista de los ciclos y la clasificación de los hechos económicos se archivarán en el CAF. Como suplementos de estas listas, el CAF pudiera también contener lo siguiente:

- Un resumen global o diagrama de los sistemas del cliente que destaque los enlaces, la base de datos y la relación de cada sistema con los ciclos, y
- Un resumen de las cuentas, o rubros de los estados financieros afectados por cada ciclo (vease estado II como ejemplo)

Al preparar o actualizar la lista de los hechos económicos que afectan los estados financieros del cliente debe hacerse una revisión crítica en busca de los que deben incluirse pero no lo están. Esta revisión comprenderá la experiencia previa del equipo de auditoría con el cliente, sus observaciones y discusiones durante la revisión previa a la auditoría, su conocimiento de la industria y su conciencia del desenvolvimiento económico y político externo (v.g., una nueva ley puede disponer una serie de acumulaciones mensuales

III.2.4. Plan global de la auditoría.-

El plan global de auditoría define la dirección que tomará la auditoría. Esta se basa en una evaluación subjetiva de

- las variables esenciales
- la información obtenida previa a la auditoría y las revisiones del planeamiento financiero y control
- la importancia relativa de las diversas clases de hechos económicos que afectan los estados financieros del cliente; y
- la utilidad de varias técnicas de auditoría y métodos de acuerdo con las circunstancias

El plan global de auditoría usualmente refleja las decisiones iniciales del equipo de auditoría con respecto a tales asuntos como:

- el alcance general del examen, incluso los componentes y lugares que deberán visitarse y la naturaleza general del trabajo de auditoría que debe ejecutarse en cada cual
- la oportunidad del trabajo de auditoría y
- los ciclos y los flujos de transacciones para los que se ejecutarán revisiones del flujo de transacciones.

Estas son sólo decisiones tentativas. Puede ser requerido modificaciones al plan global de auditoría según se vaya desarrollando la información en fases subsiguientes de la auditoría. Sin embargo, debe reconocerse que los honorarios estimados y los compromisos en cuanto al tiempo se basan, usualmente, en las decisiones del planeamiento inicial. Cambios subsiguientes del plan pueden resultar embarazosos y costosos para la Firma de Auditoría externa si se basan nada más que en el reconocimiento tardío de factores obvios.

Entidades de ubicación múltiple.

El plan global de auditoría para entidades de ubicación múltiple definirá los componentes y lugares que han de visitarse y la naturaleza, en general, del trabajo de auditoría que se ejecutará en cada cual. El trabajo puede variar desde el examen de los estados financieros de una filial o división a la aplicación de los procedimientos específicos limitados, tales como la observación de inventarios, las auditorías periódicas, las auditorías de determinadas cuentas incluidas en los estados financieros y las averiguaciones y comparaciones de estados financieros son todas ellas técnicas útiles en circunstancias en que el alcance de auditoría puede apropiadamente limitarse a poco menos que un examen regular anual con el propósito de emitir un informe estándar de auditoría.

La auditoría de una entidad de ubicación múltiple requiere generalmente el esfuerzo conjunto de dos o más oficinas. No obstante, el equipo de auditoría y particularmente, el socio encargado en la oficina que encomienda tiene la responsabilidad definitiva por la calidad del trabajo de auditoría y el servicio al cliente. El socio encargado en la oficina que encomienda es el único socio conectado con el trabajo que tiene un conocimiento global y una comprensión de las políticas internas y las operaciones del cliente al nivel de la corporación, así como una idea global de la importancia relativa de cada localidad individual con respecto a la situación financiera consolidada y los resultados de las operaciones. Por consiguiente, el únicamente, esta en situación de evaluar las variables esenciales y otra información obtenida durante el análisis del riesgo general a nivel de la corporación y decidir el alcance necesario en cada localidad para permitir un examen global adecuado. Sin embargo, cuando la Firma de Auditoría Externa ha sido contratada por el cliente para examinar e informar, separadamente, sobre los estados financieros individuales de una sección de la entidad, el análisis del riesgo general para esa sección se convertirá en una responsabilidad conjunta de los equipos de auditoría a los niveles de la corporación y de la sección.

Al determinar la naturaleza, en general, del trabajo de auditoría que se ejecutará en cada componente y lugar, el equipo de auditoría estará particularmente, influido por variables tales como:

- Condiciones de control interno en cada uno de los componentes y lugares, incluso el alcance y efectividad de la auditoría interna
- Efectividad del control gerencial sobre las filiales y divisiones operativas
- Naturaleza y tamaño de las operaciones individuales
- Requisitos legales para informes separados sobre las entidades individuales.

III.2.5. Revisión del flujo de transacciones.-

El plan global de auditoría también identificará las clases de transacciones para las que se ejecutarán las revisiones de flujo de transacciones. Una revisión del flujo de transacciones es un estudio detallado de los controles contables internos del cliente sobre una clase determinada de transacciones.

Que cubren:

En general, se prefiere la revisión del flujo de transacciones para cada clase de hecho económico reconocido con las excepciones que siguen:

- No se necesita la ejecución de una revisión del flujo de transacciones para una clase de hechos económicos que no afecta substancialmente los estados financieros del cliente.
- Las clases de hechos económicos que se convierten en transacciones substancialmente idénticas y pasan a través de los mismos sistemas deberán combinarse en una sola revisión.
- No es necesario realizar una revisión del flujo de transacciones con respecto a una clase, si el equipo de auditoría ha decidido no poner confianza en los controles contables internos sobre la autorización, procesamiento, clasificación e informe de las transacciones que resulten de los hechos fundamentales.

La primera excepción -importancia relativa- es inherente a la auditoría. La

segunda - combinación de clases similares - evita el esfuerzo innecesario de una duplicación de la auditoría. **La tercera** - no confiar en los controles internos - requiere mayor explicación

Confianza en los controles contables internos.

El riesgo global de la auditoría -que los estados financieros estén equivocados en algún aspecto importante- se reduce (pero nunca se elimina completamente) si se logran los objetivos de control interno. Esto significa que con respecto a una clase de hecho económico en particular pueden reducirse las pruebas de auditoría substantivas si los objetivos de control interno aplicables se logran porque se reduce el riesgo de errores e irregularidades importantes. En efecto, el equipo de auditoría llega a conclusiones mediante la confianza en cierta combinación de fe en los controles internos del cliente y de fe en los resultados de las pruebas substantivas que él hace.

Resulta evidente que no puede confiarse en los controles internos que no logran alguno de los objetivos aplicables. Es igualmente claro que no puede ponerse confianza en aquellos controles contables internos que no han sido identificados, evaluados, no encontrados en uso. Una revisión del flujo de transacciones es un método de identificar los controles contables internos que se evalúan en los análisis del riesgo específico, se efectúan pruebas de cumplimiento para comprobar si los mismos se usan.

Si el equipo de auditoría decide durante el análisis del riesgo general que no se confiará en los controles contables internos con respecto a una clase de hechos económicos en particular, no se logra ningún propósito útil con la revisión del flujo de transacciones, el análisis del riesgo específico y las pruebas de cumplimiento. El equipo puede ir directamente al diseño de pruebas substantivas.

La decisión de omitir una revisión del flujo de transacciones de una clase de hechos económicos importantes puede basarse en: (a) el juicio de que las pruebas substantivas de las transacciones y los saldos de las cuentas afectadas requerirán menor esfuerzo de auditoría que el hacer la revisión, ejecutar pruebas de cumplimiento y limitar las pruebas substantivas o (b) el criterio de que la conclusión a la que con gran probabilidad se llegará durante el análisis del riesgo específico es que se podrá confiar muy poco, si acaso, en los controles contables internos.

Cuando se hacen esos juicios, el equipo de auditoría debe diseñar las pruebas substantivas que sean en sí, adecuadas para reducir el riesgo de

auditoría hasta un nivel aceptable. Esto pudiera no ser difícil cuando sólo un número pequeño de transacciones grandes constituyen una clase importante. Tales clases (v.g., transacciones de deuda a largo plazo) existen mayormente en el ciclo de tesorería de muchas compañías comerciales e industriales pero pueden también haberlas en otros ciclos (v.g., ventas ocasionales de propiedades, planta y equipo en el ciclo de conversión o de nómina de fábrica en un negocio con gran activo fijo).

Sin embargo, cuando una clase de hechos económicos produzca un gran volumen de transacciones, el problema no es, usualmente, en si confiamos algo en los controles contables internos, sino cuanta confianza ponemos en ellos. Esto nunca puede basarse en la cantidad, pero pueden utilizarse una revisión del flujo de transacciones y un análisis del riesgo específico para determinar cuales objetivos no se han logrado o se han logrado parcialmente y cuales son los riesgos específicos resultantes. (Ejemplos de riesgos específicos se incluyen en los identificadores de riesgos en la primera parte del presente capítulo) Pueden concentrarse pruebas de auditoría substantivas en tales riesgos específicos y minimizarse en otros campos.

Programa de revisión del flujo de transacciones

Las revisiones del flujo de transacciones deben ejecutarse de acuerdo con un programa escrito, memorandum u otro documento que describa

- La clasificación de los hechos económicos dentro de cada ciclo que han de revisarse
- Las funciones ejecutadas en cada flujo de transacciones
- Los objetivos de control interno aplicables a cada función
- Cualquier información especial que deba obtenerse durante la revisión.

Funciones-

Las funciones que se identifican con una clase de transacciones deben reconocer los trabajos de procesamiento que se efectúan. También puede dársele reconocimiento a la estructura de la organización del cliente a pesar de que las funciones definen lo que se hace y no quién las hace.

Cuando una función determinada es común a dos o más flujos de

transacciones, el programa debe especificar claramente el flujo en que debe revisarse. Esto evitara esfuerzos dobles. No se logra ningún propósito útil revisando la misma función en más de un flujo.

Objetivos del control interno-

Debe haber uno o más objetivos de control interno aplicables a cada función. Estos deben expresarse en el programa de revision de flujo de transacciones a no ser que se incluyan en un estado actualizado del CAF

III.2.6. Análisis de riesgos específicos.-

La tercera fase del planeamiento de auditoria son los análisis de riesgos específicos. Estos análisis incluyen

- La evaluación de hasta que punto las técnicas de control interno del cliente logran los objetivos de control de ciclos
- La apreciación de los riesgos cuando no se logra un objetivo o sólo se logra parcialmente
- El diseño de un juego balanceado de pruebas de auditoria de cumplimiento, substantivas y de doble proposito

El análisis de riesgo específico es apropiado para cada clase de hechos económicos y cuentas afectadas para los que se hace la revision del flujo de transacciones

Evaluación de las técnicas de control interno-

La evaluación de las técnicas de control interno se logra mediante

- La identificación específica de aquellos objetivos de control de ciclo que se logran satisfactoriamente y aquellas tecnicas de control en las que podemos, aparentemente, confiar al fijar el alcance de las pruebas substantivas
- La identificación específica de los objetivos de control de ciclo que no se logran, o se logran sólo parcialmente, y la descripción de los riesgos del logro incompleto o del no logro

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

La conclusión de que se logra un objetivo de control de ciclo significa que a discreción del individuo que hace la evaluación y existe certeza razonable de que pueden prevenirse o descubrirse los errores e irregularidades importantes mediante las técnicas de control expresadas. Una conclusión de que no se logra un objetivo, o sólo se logra parcialmente, nos indica que tal certeza razonable no existe y que pudieran ocurrir errores o irregularidades que no se descubrirían y corregirían mediante la ejecución rutinaria de las técnicas manifestadas. En tal caso, debe concentrarse la atención en el resultado o el riesgo: el efecto adverso posible, si lo hubiera, sobre los estados financieros.

El grado en que se logra un objetivo en particular depende de las respuestas a una pregunta básica

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

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

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

Las sugerencias siguientes pudieran ser útiles para completar la sección de "Evaluación".

- El logro de un objetivo de control de ciclo pudiera decir: "Las técnicas expuestas dan certeza razonable de que se logra satisfactoriamente este objetivo." Esto significa que las técnicas de control interno del cliente son tan eficaces (si se respaldan posteriormente por el resultado de la prueba de cumplimiento) que pueden mantenerse en

un mínimo las pruebas substantivas. No se necesita expresar la aclaración de por qué se logra el objetivo si las técnicas enumeradas documentan, claramente, la base para la conclusión.

- El logro parcial de un objetivo de control de ciclo ocurrirá cuando uno o más, pero no todos, los aspectos del objetivo se logran; por ejemplo, un cliente puede tener control eficaz sobre la actividad, en unidades e importes, según pasa a través de distintas funciones pero puede fallar en el control de los datos de referencia tales como las direcciones para embarques y facturación y por lo tanto, puede tener solamente una seguridad limitada acerca de lo apropiado de a dónde se enviaron las unidades o de quienes adeudan las cuentas a cobrar

En los casos de logro parcial, el comentario de evaluación pudiera decir "Las técnicas manifestadas dan certeza razonable de que se logra satisfactoriamente el objetivo con respecto a , pero no prevén certeza razonable de que se logra con respecto a ." Los comentarios deben explicar (a) la fuente del logro (v.g. las técnicas que son eficaces), (b) por qué algunos aspectos no se logran, y (c) el efecto del no logro parcial sobre los estados financieros. Tales comentarios significan que las técnicas eficaces pueden probarse en cuanto al cumplimiento pero que no puede confiarse en el control interno para reducir los riesgos que acompañan a los campos de no logro

- El no logro de un objetivo de control de ciclo pudiera producir una evaluación tal como "Las técnicas manifestadas no dan certeza razonable de que se logra el objetivo y que efecto específico pudiera éste tener sobre los estados financieros. El no logro significa que no podrá confiarse en los controles internos en el campo específico

Diseño de pruebas de auditoría-

Los análisis del riesgo general, las revisiones del flujo de transacciones y el estudio y evaluación de los controles contables internos tienen por fin identificar los riesgos generales y específicos asociados a la auditoría. Aunque no pueden aquilatarse los riesgos por cantidades, si se tienen en cuenta al determinar la naturaleza y amplitud del trabajo de auditoría a ejecutar.

En la descripción de las revisiones del flujo de transacciones se destacó que una decisión de no confiar en ningún grado en los controles internos con respecto a una clase de hechos económicos elimina la necesidad de probar el cumplimiento de los controles, si los hubiera, sobre el

procesamiento de tales hechos. Con relación al efecto de tales hechos económicos sobre los estados financieros del cliente, el equipo de auditoría confiará sólo en las pruebas substantivas

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

La naturaleza de las pruebas de cumplimiento y de las substantivas se discute en los siguientes párrafos

Pruebas de cumplimiento-

Una prueba de cumplimiento es el examen de la evidencia disponible de que una o más técnicas de control interno del cliente estaban en operación durante el periodo de auditoría. La extensión en que se prueban varias técnicas dependerá de factores como

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

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

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

El examen detallado de transacciones para determinar si fueron procesadas correctamente no es el mayor tipo de prueba de cumplimiento. Tal prueba puede respaldar una conclusión de que los controles no están funcionando mal pero el procesamiento exacto no es necesariamente una indicación de que los controles estaban operando. Es por tanto, mejor verificar la operación de las técnicas de control en vez de verificar los resultados del procesamiento.

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

Pruebas sustantivas-

Las pruebas sustantivas incluyen tales técnicas de auditoría tradicionales como confirmación, observación física, recalcular, examen de registros y documentos justificativos y discusión con la gerencia. La característica esencial de la prueba sustantiva es que está diseñada para llegar a una conclusión con respecto a un saldo de una cuenta sin importar los controles contables internos sobre los flujos de transacciones que se reflejan en el saldo.

La naturaleza y extensión de las pruebas sustantivas dependerán de la probable naturaleza y volumen de errores que pudieran ocurrir en los procesos contables del cliente que no fueran descubiertos por las técnicas de control interno empleadas. A menor cantidad de errores de importancia que pudieran ocurrir mayor será la limitación de las pruebas sustantivas. Por tanto, en aquellos casos en que la debilidad de los controles internos puedan permitir errores en los estados financieros pero debido a diferentes razones en número de tales errores probables y su importancia relativa en conjunto sean pequeños, podría aun ser apropiado limitar la amplitud de las pruebas sustantivas debido al riesgo global limitado de la presentación incorrecta de los estados financieros.

En muchas ocasiones, será apropiado ejecutar pruebas sustantivas en fecha preliminar más bien que al final del período de auditoría. Esto sería también válido en situaciones en que las pruebas sustantivas sean el resultado directo de objetivos de control interno por debajo del logro, pero el riesgo de errores importantes entre la fecha preliminar y la fecha de la auditoría es mínimo. También sería cierto en los casos en que se logran los objetivos de control interno pero debe confiarse en una combinación de

pruebas substantivas y de controles internos. Sería también cierto cuando se ejecuta una prueba substantiva solamente porque así lo requiere la literatura profesional autorizada

Pruebas de doble propósito-

Ciertos procedimientos de auditoría pueden servir el doble propósito de probar el cumplimiento con las técnicas de control interno y de examinar los flujos de transacciones o los saldos finales

III.2.7. El programa de auditoría.-

Las pruebas de cumplimiento y las substantivas que se diseñan durante las diferentes fases del planeamiento de auditoría se documentan en el programa de auditoría. Las normas de la Firma de Auditoría Externa requieren que se prepare un programa de auditoría escrito y actualizado antes de comenzar las pruebas de auditoría, el programa de auditoría debe ser aprobado, previamente, por el socio encargado

El programa de auditoría es la culminación, el resultado principal del proceso de planeamiento y en él se reflejan los juicios hechos. El programa de auditoría es esencial para todos los niveles de responsabilidad. Para el socio, le da la seguridad de que el trabajo se planeó adecuadamente. Para el gerente, sirve como la base del planteamiento y supervisión. Para el auxiliar, es una guía para la ejecución del trabajo.

El programa de auditoría debiera describir la naturaleza y amplitud de las pruebas de auditoría a ejecutar

Cuando se le da énfasis a las pruebas substantivas sería más conveniente organizar el programa por rubros de los estados financieros. Cuando se va a confiar ampliamente en los controles internos, puede ser más conveniente organizar el programa por flujo de transacciones y ordenar los pasos en la misma secuencia en que se ejecutan las distintas funciones

En general, es útil organizar los pasos del programa casi en el mismo orden que se ejecutarán a no ser que resulte que otra organización promueva mejor eficiencia en la ejecución. Al planear la secuencia del trabajo deben considerarse los siguientes factores

- Como se mencionó anteriormente, las pruebas de cumplimiento deben completarse generalmente antes de comenzar las pruebas

substantivas importantes.

- Los pasos del programa que utilicen el mismo documento o comprendan discusiones con la misma persona se ejecutan a menudo, más eficientemente al mismo tiempo.
- Algunos de los requisitos del cliente en cuanto a la oportunidad de las pruebas pueden ser inflexibles, y se requiere entonces que los esfuerzos de la auditoría ocurran en tiempo específico o en una secuencia determinada

III.2.8. El memorándum de planeamiento.-

Al completarse las fases de planeamiento de una auditoría, el socio encargado usualmente preparará un memorándum de planeamiento. El propósito de este memorándum es bosquejar el alcance general de auditoría y destacar cualquier problema de auditoría, contabilidad y de preparación de informes financieros que el socio encargado esté enterado corrientemente. Tal memorándum puede incorporar, mediante referencia, otros memorándums preparados por el socio encargado, el gerente o el senior.

El memorándum de planeamiento cubre normalmente los asuntos siguientes:

- Descripción del negocio de la compañía y cambios significativos del mismo y su gerencia desde el final del año anterior. Esto incluiría tales cuestiones como cambios en productos, adquisiciones y disposiciones importantes de activos, factores económicos que afectan la industria, problemas de liquidez y otros puntos notables que afectan las operaciones de la compañía. Debe ponerse énfasis especial en problemas incipientes que pudieran llevar finalmente a efectuar ajustes contables, tales como divisiones que operan con pérdidas, planta y equipo de utilidad marginal y capacidad en exceso de la industria.
- El alcance general del examen, incluso la identificación de los componentes y lugares a visitar y la extensión del trabajo a ejecutar en cada cual. Esto puede incluir un comentario sobre la naturaleza general y pauta de la rotación de los exámenes de las distintas filiales y divisiones, y una indicación del total que cubra la auditoría de las cuentas claves consolidadas de balance general y del estado de resultados.

- El ambiente general de control interno dentro de la entidad y los ciclos y las categorías de transacciones para las cuales se han efectuado, o se ejecutarán, revisiones del flujo de transacciones.
- Identificación de los campos de auditoría cruciales y una descripción de los principales procedimientos de auditoría a ejecutarse en tales campos.
- Descripción de los puntos importantes y poco usuales de contabilidad y de preparación de informes financieros y las conclusiones de la compañía sobre los mismos. Dicha descripción debe incluir normalmente, un análisis de campos de problemas y cualquier práctica de contabilidad alternativa que pudiera aplicarse en las circunstancias. El mismo debe incluir también anotación de todas las conversaciones y consultas con otros en la Firma, concernientes a tales asuntos, incluso con el socio o consultor, el socio a cargo de la práctica de auditoría en la oficina, el socio con responsabilidad de la industria para toda la Firma y los directores de la práctica de contabilidad y auditoría.
- Una referencia a, o constancia de, las presentaciones hechas a la Junta Directiva, comité de auditoría o la alta gerencia del alcance de auditoría planeado, convenio sobre honorarios y otros asuntos.

ESTADO II

 RUBROS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS AFECTADOS POR ²⁴⁶
 LOS CICLOS IDENTIFICADOS DE LA COMPAÑIA XYZ

C I C L O

<u>Cuenta Usualmente Afectada (X)</u>	<u>Tesoreria</u>	<u>Adquisición y Pago</u>	<u>Conversión</u>	<u>Ingreso</u>	<u>Informe Financiero</u>
Activos:					
Efectivo	X	X		X	X
Partidas a cobrar				X	X
Inversiones tempora- les.	X				X
Inventarios:					
Materias primas		X	X		X
Productos en proceso			X		X
Productos terminados			X	X	X
Gastos pagados por adelantado		X	X		X
Propiedades, planta y equipo		X	X		X
Inversiones a largo plazo	X				X
Pasivos:					
Documentos y préstam- os a pagar	X				X
Cuentas a pagar- Proveedores		X			X
Acumulaciones, excepto impuestos sobre las ganancias			X	X	X
Impuestos sobre las ganancias (corrien- tes)	X	X	X	X	X

Impuesto sobre las -- ganancias (diferen-- dos)	X	X	X	X	X
Contingencias	X				X

C I C L O

<u>Cuenta Usualmente Afectada (X)</u>	<u>Tesorería</u>	<u>Adquisición y Pago</u>	<u>Conversión</u>	<u>Ingreso</u>	<u>Informe Financiero</u>
<u>Capital:</u>					
Acciones comunes	X				X
Acciones preferentes	X				X
Capital adicional -- pagado	X				X
Utilidades retenidas	X				X
Acciones en tesorería	X				X
<u>Ingresos y gastos.</u>					
Ingresos				X	X
Deducciones de in-- gresos				X	X
Costo de ingresos		X	X	X	X
Gastos de ventas		X		X	X
Gastos generales y de administra-- ción		X			X
Otros-- Intereses, etc.	X				X
Partidas poco usua-- les	X	X			X

CASO PRACTICO

INFORME SOBRE LA REVISION DEL CONTROL INTERNO DEL CICLO DE COMPRAS

De acuerdo a la solicitud que nos fue formulada, hemos llevado a cabo una revisión especial del ciclo de compras de la Compañía, la cual tuvo como objetivo estudiar el sistema de control interno del mismo, y evaluar si dicho sistema de control cumple los objetivos básicos inherentes para esta área. Para estos efectos, decidimos efectuar dicho estudio y evaluación dividiendo el control interno del ciclo de compras en las siguientes funciones básicas:

- Autorización.
- Procesamiento y clasificación de transacciones
- Verificación y evaluación y
- Salvaguarda física

Para cada una de estas funciones, establecimos objetivos específicos de control, definimos los riesgos que existen si no se logran los mismos, determinamos las técnicas de control establecidas por la Compañía para lograr cada uno de estos objetivos, verificamos la aplicación de las mismas en la práctica y, finalmente evaluamos si estas cumplían o no dichos objetivos de control.

Como parte de este examen, se llevó a cabo una revisión de la documentación relativa a cotizaciones de proveedores, facturas de compras, recepción de mercancías y suministros y salidas del almacén, pagos a proveedores y registro contable de estas operaciones

Con el objeto de facilitar la lectura de este informe, hemos clasificado el mismo de acuerdo al siguiente índice.

- I. FUNCION DE AUTORIZACION
- II. FUNCION DE PROCESAMIENTO Y CLASIFICACION DE TRANSACCIONES
- III. FUNCION DE VERIFICACION Y EVALUACION
- IV. FUNCION DE SALVAGUARDA FISICA
- V. CUANTIFICACION DE EXCEPCIONES ENCONTRADAS DURANTE LA REVISION
- VI. CONCLUSIONES GENERALES

Los capítulos I a IV se refieren a las funciones de control interno aplicables al área de compras, y los mismos incluyen los siguientes elementos de información:

1. Descripción del objetivo de control específico aplicable a cada una de las funciones
2. Descripción de los riesgos que existen si las técnicas de control establecidas por la Empresa, no cumplen el objetivo de control específico.
3. Descripción de las técnicas de control interno establecidas por la Compañía, para lograr el objetivo de control específico
4. Descripción de las excepciones encontradas durante nuestra revisión, relativas a aquellas técnicas de control interno que no obstante están establecidas por la Compañía, no se llevaron a cabo en la práctica de acuerdo a la muestra seleccionada en nuestra revisión
5. Descripción de las observaciones encontradas en nuestra evaluación del control interno del área de compras, relativas a aquellas técnicas de control con que no cuenta la Compañía y que en nuestra opinión son necesarias para lograr totalmente los objetivos de control específicos para cada función
6. Nuestra conclusión derivada de nuestra revisión y evaluación sobre si las técnicas de control establecidas por la Compañía, logran total, parcialmente o no logran el objetivo de control específico para cada una de las funciones
7. Descripción de las sugerencias resultantes de nuestra revisión y evaluación para mejorar las técnicas de control establecidas por la Compañía. No obstante que en el punto 5 anterior, relativo a nuestras observaciones, en algunos casos en la descripción de las mismas va implícita la sugerencia respectiva, nuevamente en esta parte del informe, incluimos para su control y seguimiento por parte de la administración de la Compañía, todas y cada una de dichas sugerencias

Cabe hacer la aclaración que de acuerdo con el alcance fijado para este trabajo, el cual se determinó conjuntamente con los funcionarios del área de finanzas de la Empresa, no se efectuó una revisión de las técnicas de control que

se tienen establecidas en el ciclo de compras relativas al procesamiento electrónico de datos, por constituir ésta un área específica sujeta a revisión en forma conjunta con todo el sistema PED de la Compañía.

En el capítulo V de este informe se presenta el efecto cuantificado de alguna de las excepciones encontradas en nuestra revisión, con el objeto de mostrar en una forma objetiva el impacto que pueden tener las deficiencias de control interno encontradas.

Por último, en el capítulo VI del mismo, presentamos nuestras conclusiones generales sobre el resultado de nuestro trabajo.

I. FUNCION DE AUTORIZACION

Los objetivos de la función de autorización tratan de todos aquellos controles que deben establecerse para asegurarse de que se estén cumpliendo las políticas y criterios establecidos por la Administración, estos objetivos son.

1) Objetivo de Control Especifico No. 1-

Los proveedores deben autorizarse de acuerdo con las políticas establecidas por la administración. En los criterios de selección de proveedores que utilice la Compañía, estos deben especificar estándares para los proveedores potenciales, respecto a asuntos tales como:

- Capacidad actual y potencial, así como disponibilidad para proporcionar calidad y cantidad de las mercancías o servicios requeridos, entrega oportuna de estas y servicio
- Precios competitivos, descuentos por volumen y condiciones de crédito.

2) Riesgos si no se logra el objetivo-

- a) Pueden efectuarse compras a proveedores no autorizadas y asimismo (intencionalmente o no) puede pagarse a un proveedor que no suministre mercancías o servicios.
- b) Pueden producirse problemas en la producción debido a embarques recibidos con demora, baja calidad de las mercancías recibidas, o bien pueden pagarse mercancías o servicios a precios más altos de los autorizados.
- c) Pueden realizarse compras a proveedores cuyas prácticas de comercialización no sean éticas.

3) Técnicas de control de la Compañía-

- Se cuenta con un listado de proveedores autorizados por el Director de Compras
- La Dirección de Compras es quien realiza cambios en el listado de proveedores o archivo maestro.

4) Excepciones encontradas-

- General: Existe un manual de políticas y procedimientos para el área de compras que se elaboró en 1980; sin embargo, dicho manual no es del conocimiento del personal de esta área, ni ha sido actualizado a las circunstancias actuales. El personal de compras sigue políticas y procedimientos establecidos informalmente en la práctica con base en su experiencia.

5) Observaciones-

- No se tienen establecidas políticas por escrito para la selección de proveedores.
- No existe evidencia de aprobación por funcionario responsable de cambios en el listado de proveedores autorizados.

6) Conclusión-

Dado que la lista de proveedores es autorizada por el Director de Compras y en ningún caso se efectúan estas a proveedores no incluidos en la misma, concluimos que esta técnica de control logra el objetivo específico No 1, sin embargo, pueden establecerse técnicas de control adicionales (véase punto 7) que coadyuven al mejor logro del mismo.

7) Sugerencias-

Por lo mencionado en los puntos anteriores, se recomienda implementar las siguientes técnicas de control, para lograr mejor los objetivos deseados:

- Actualización de los Manuales de Políticas y Procedimientos que tiene la Compañía, así como dártelos a conocer al personal operativo del área de compras, una vez actualizados. En el caso de este objetivo específico de control, dichas políticas y procedimientos pueden incluir lo siguiente:
 1. Políticas por escrito para la selección de proveedores
 2. Bases de datos, como listas de proveedores aprobados o archivo maestro de proveedores.

3. Procedimientos específicos para añadir, cambiar o eliminar información de las bases de datos

4. Técnicas para probar la confiabilidad de las bases de datos como las siguientes

- a) Especificar que los cambios en archivos sean aprobados por escrito por personal autorizado
- b) Uso de formas estándar prenumeradas para documentar los cambios a las bases de datos de proveedores, controles físicos sobre el acceso a dichas formas y conciliación de las formas usadas con los cambios realmente efectuados.
- c) Revisión y aprobación, por personal autorizado, de los informes de cambios a las bases de datos
- d) Verificación periódica por una persona independiente del proceso, que los proveedores registrados en las bases de datos sean los autorizados y se apegan a las políticas de selección aprobadas por la administración
- e) Pruebas periódicas de los archivos por parte de funcionario responsable (verificación de condiciones de crédito, autenticidad de proveedores, etc)
- f) En un medio de P.E.D.
 - La revisión periódica de que los cambios a las bases de datos se hicieron correctamente
 - Conciliación de las cifras de control con los registros del computador
 - Limitación del acceso a la información contenida en las bases de datos
 - Uso de dígitos de verificación sobre los números de los proveedores para el mantenimiento de los

archivos.

- Comprobación de validez de datos importantes (numero del proveedor, limite de crédito, etc.).

1) Objetivo de Control Especifico- _____

El precio y condiciones de los bienes y mercancías que han de proporcionar los proveedores deben de autorizarse de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración

Las políticas establecidas por la administración para fijar precios y condiciones de las mercancías que ofrecen los proveedores pueden especificar lo siguiente

- Tipos de mercancías que han de comprarse, estableciendo, en su caso, estandares de calidad de los mismos.
- Metodos a utilizar para establecer las cantidades que se comprarán (Punto de reorden, presupuesto de compras, etc.)
- Precios que han de pagarse (la cotización mas baja, precios contractuales, listas de precios de proveedores y/o fabricantes, etc.)
- Condiciones aceptables (costo de fletes, descuentos, fechas y condiciones de entrega y pago, etc.)

2) Riesgos si no se logra el objetivo-_____

- a) Pueden ordenarse mercancías y servicios que no se necesiten
- b) Pueden pagarse precios no autorizados por mercancías o servicios.
- c) Pueden comprarse mercancías con demasiada anticipacion o muy tarde.
- d) Pueden comprarse mercancías que no reúnan los estandares de calidad que requiere la empresa
- e) Pueden comprarse mercancías en condiciones inaceptables por a administración.

- f) Pueden efectuarse compras a personas o empresas con las que exista conflicto de intereses con precios o condiciones inaceptables por la administración

3) Técnicas de control de la Compañía-

- Políticas verbales donde se dan a conocer los criterios para seleccionar los precios y condiciones de los bienes y mercancías que se adquirieron, así como la selección de los proveedores
- Bases de datos como archivo maestro de precios y condiciones de proveedores aprobados
- Emisión de ordenes de compra aprobadas en su totalidad por el Director de Compras.

4) Excepciones encontradas-

- No en todos los casos se tienen las tres cotizaciones de proveedores que marca la política.
- En su mayoría las cotizaciones se realizan vía telefónica y no hay forma de poder verificar la veracidad de los precios pactados
- Cuando hay compras recurrentes y modificaciones a los precios de compra, no se realizan como mínimo las tres cotizaciones que marca la política
- Cuando se realizan cotizaciones por escrito éstas no se encuentran anexas al cuadro comparativo de las mismas
- No siempre se anexa a la orden de compra la requisición del área de producción y/o otros departamentos.

5) Observaciones-

- No se tienen políticas establecidas por escrito para dar a conocer claramente los criterios a seguir para seleccionar a los proveedores.

6) Conclusión-

De acuerdo con el trabajo realizado y a las excepciones y observaciones encontradas, podemos concluir que este objetivo no se está cumpliendo, lo que puede originar algunos de los riesgos anteriormente mencionados.

7) Sugerencias-

Por lo mencionado en los puntos anteriores, se recomienda implementar las siguientes técnicas de control, para lograr el objetivo:

1. Políticas por escrito donde se expongan claramente los criterios a este respecto, como pueden ser
 - a) Sólo ordenar materiales que aparezcan en requisiciones previamente aprobadas por los funcionarios del área de producción y de otros departamentos en su caso.
 - b) Las cantidades de materiales que se ordenen no deben ocasionar inventarios que excedan los niveles establecidos.
 - c) Ordenar únicamente materiales que estén especificados en un plan de compras de materiales.
 - d) Las compras que excedan de ciertos importes deben ser aprobadas por funcionarios de alta jerarquía independientemente del Director de Compras
 - e) Solicitar varias cotizaciones y dejar evidencia por escrito de las mismas, de tal forma que la oferta más baja sea aceptada, siempre y cuando el proveedor pueda satisfacer las condiciones y estándares de calidad especificados por la empresa
 - f) Especificaciones de calidad e ingeniería que debe tener la mercancía ordenada.
2. Bases de datos como archivo maestro de precios y condiciones de proveedores aprobados y archivo maestro de existencia en almacenes con puntos de reorden, plan maestro de materiales a comprar, etc.

3. Procedimientos establecidos para añadir, cambiar o eliminar datos de las bases de datos, como los siguientes ejemplos:
 - a) Comparaciones periódicas de las listas de precios de proveedores con el archivo maestro de precios.
 - b) Revisión periódica de la información contenida en archivos maestros de precios por personal autorizado de compras y producción.
4. Especificaciones de ingeniería y control de calidad.
5. Políticas escritas relativas a la revisión y aprobación de los contratos con proveedores para suministros a largo plazo, antes de que estos sean formalizados.
6. Comparación periódica de los precios que aparecen en las órdenes de compra con las listas de precios autorizados, por parte de personal independiente de la función de compras.
7. Comparación periódica por parte del personal independiente de la función de compras de los precios pagados a un proveedor con los precios de mercado o con los precios pagados a otros proveedores por mercancías y servicios semejantes.
8. Preparación y análisis de informes sobre variaciones en los precios de compra, así como informes relativos a excesos o falta de existencias en almacenes.

1) Objetivo de Control Específico No 3-

Las distribuciones de cuentas y los ajustes a los desembolsos de efectivo y cuentas de los proveedores, cuentas de pagos anticipados y pasivos acumulados deben autorizarse de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración. Ejemplos de estos ajustes serían:

- Pagos recibidos de proveedores (por devoluciones, descuentos anuales, etc.)
- Devoluciones de mercancías a proveedores.

- Compensaciones de cuentas por pagar contra cuentas por cobrar.
- Notas de cargo o crédito de los proveedores.
- Acuerdos de renegociación de precios.
- Diferencias con proveedores (precios o cantidades).
- Pagos parciales
- Reclasificaciones contables

2) Riesgos si no se logra el objetivo-

- a) Las cuentas por pagar a proveedores y las cuentas conexas pueden presentarse incorrectamente, como consecuencia de ajustes o reclasificaciones incorrectas
- b) Pueden aprobarse ajustes que no son aceptables para la administración.
- c) Pueden emitirse notas de cargo o crédito no justificadas, con el objeto de aumentar o disminuir las cantidades adecuadas a uno o más proveedores; pueden efectuarse pagos antes de verificar la existencia del pasivo o bien antes de completar una renegociación de precios.
- d) Pueden efectuarse pagos duplicados
- e) Puede distraerse efectivo recibido de proveedores.

3) Técnicas de control de la Compañía-

- Todos los ajustes a cuentas de proveedores son autorizados por el departamento de Contraloría
- En el departamento de cuentas por pagar se determina cualquier diferencia entre lo que entró al almacén y la factura del proveedor, y en su caso se efectúa el ajuste correspondiente.
- El departamento de cuentas por pagar verifica que se estén tomando los descuentos pactados con los proveedores

- Contraloría revisa periódicamente las cuentas de proveedores e investiga saldos poco usuales.

4) Excepciones encontradas-

No se encontraron excepciones que reportar.

5) Observaciones-

No se encontraron observaciones que reportar.

6) Conclusion-

De acuerdo a la revisión documental y al registro de las transacciones relativas, podemos concluir que las técnicas de control establecidas cumplen con este objetivo específico.

1) Objetivo de Control Especifico No. 4-

Todos los pagos por bienes y mercancías recibidos deben efectuarse de acuerdo a políticas adecuadas establecidas por la administración.

2) Riesgos si no se logra el objetivo-

- a) Pueden efectuarse desembolsos de efectivo por cantidades equivocadas o en forma fraudulenta.
- b) Pueden hacerse pagos duplicados.
- c) Pueden alterarse los cheques en forma fraudulenta.
- d) Pueden efectuarse desembolsos de efectivo por bienes, mercancías o servicios no recibidos o bien antes de recibirlos.
- e) Pueden efectuarse desembolsos de efectivo sin el conocimiento de la administración.

3) Técnicas de control de la Compañía-

- Se efectúa una conciliación del total de cheques firmados (por semana), con los totales autorizados.

- Se usan firmas mancomunadas
- Hay segregación de las funciones de preparación y firma de cheques.
- Existe la política para evitar la firma de cheques en blanco o al portador.
- Existe designación del personal autorizado para firmar por parte del Consejo de Administración
- Existe una política que establece que únicamente se autorizan cheques para pagos previamente aprobados y revisados por funcionario autorizado (el Contralor).
- Se utilizan cuentas bancarias de uso específico (nóminas, proveedores, etc)

4) Excepciones encontradas-

No se encontraron excepciones que reportar.

5) Observaciones-

No se encontraron observaciones que reportar.

6) Conclusión-

En relación a los pagos efectuados por las mercancías recibidas, podemos concluir que éstos se están llevando a cabo en función a las políticas establecidas por la administración y éstas logran el objetivo de control específico.

1) Objetivo de Control Específico No. 5-_____

Deben de establecerse y mantenerse procedimientos de proceso del ciclo de compras de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la gerencia

2) Riesgos si no se logra el objetivo-_____

- a) Pueden existir reorganizaciones y cambios en las asignaciones

del personal de los departamentos, que reduzcan la segregación de funciones.

- b) Pueden llevarse a la práctica procedimientos que nulifiquen las técnicas de control interno establecidas (ejemplo: pueden hacerse compras sin cumplir con el requisito de una orden de compra previa, aumentando con ello el riesgo de efectuar compras no autorizadas).
- c) Pueden efectuarse modificaciones a los programas para nulificar controles, cambiar las políticas contables o reducir la salvaguarda física sobre los activos.
- d) Pueden efectuarse alteraciones en el flujo de la información para ocultar datos a las personas que han de recibirlos o bien facilitar estos datos a personas que no deben recibirlos.
- e) Pueden perderse datos cuando se llevan a cabo conversiones a nuevos sistemas.
- f) Pueden en algunos casos no procesarse transacciones.
- g) Las transacciones pueden procesarse incorrectamente por una persona a quien no corresponde dicha función.

3) Técnicas de control de la Compañía-

Los procedimientos aplicados en el proceso del ciclo de compras (compras-inventarios y cuentas por pagar) se viene realizando de acuerdo con las políticas verbales indicadas por los funcionarios respectivos y de acuerdo a la experiencia.

4) Excepciones encontradas-

No se tienen actualizados los manuales de políticas y procedimientos elaborados desde 1980 y los mismos no son del conocimiento del personal.

5) Observaciones-

Véase punto 7 siguiente

6) Conclusión-

Dado que no existen en la práctica política por escrito respecto al procedimiento del proceso del ciclo de compras y las que existen son verbales, las técnicas establecidas por la empresa no logran este objetivo específico de control

7) Sugerencias-

Por lo mencionado en el punto No 4 anterior, se recomiendan las siguientes técnicas de control:

1. Claras exposiciones de los procedimientos a través de:
 - Manual de políticas y procesamiento.
 - Requisitos de supervisión, y
 - Documentación de sistemas y programas.
2. Verificación periódica de las aprobaciones que se requieren para transferir responsabilidades y cambios en las formas
3. Estándares aprobados para el desarrollo de sistemas manuales o de P.E.D., incluyendo estándares de programación y documentación
4. En un ambiente de P.E.D.:
 - a) Verificación periódica de las aprobaciones requeridas por la administración y usuarios para:
 - Nuevos sistemas y procedimientos, y
 - Cambios en sistemas, procedimientos y programas.
 - b) Verificación periódica de las pruebas, aprobaciones y documentación de los cambios a los programas.
 - c) Comparación periódica de los procedimientos reales de procesamiento con la documentación y la autorización respectiva.
 - d) Pruebas periódicas de razonabilidad que comparen los resultados del procesamiento con resultados calculados de antemano (ejemplo: comparación de los importes determinados mediante referencia a los precios

promedio de compra por unidad y la cantidad recibida).

- e) Acceso restringido a las áreas de procesamiento, a los programas y a la documentación de los mismos.
- f) Segregación de funciones entre los operadores del computador y los programas de sistemas y aplicaciones.
- g) Procedimientos documentados y políticas obligatorias de las pruebas que deben efectuarse de los programas y de los sistemas.
- h) Procedimientos que requieren que los programas del computador y todos los cambios sean autorizados, revisados y aprobados por el gerente de P.E.D. y el jefe del departamento usuario.
- i) Sistemas programados en el computador que limiten el acceso a los programas únicamente a personas autorizadas, y que registren e informen todos los cambios de los programas a una persona independiente de la que efectúa el cambio.
- j) Revisión periódica de los nuevos sistemas y de los programas.

II. FUNCION DE PROCESAMIENTO Y CLASIFICACION DE TRANSACCIONES

Los objetivos para esta función tratan de todos aquellos controles que deben establecerse para asegurarse del correcto reconocimiento, procesamiento, clasificación, registro e informe de las transacciones ocurridas en la Compañía, así como los ajustes de éstos. Estos objetivos para el ciclo de compras son:

1) Objetivos de Control Especifico No. 6-

Sólo deben aprobarse aquellas órdenes de compra a proveedores por mercancías o servicios que se ajusten a políticas adecuadas establecidas por la administración

2) Riesgos si no se logra el objetivo-

Los riesgos básicos de no lograr el objetivo 6 son los mismos de no lograr los objetivos 1 y 2 mencionados anteriormente.

3) Técnicas de control de la Compañía-

Las compras son autorizadas en todos los casos por el Director de Compras a través de una orden de compra.

4) Excepciones encontradas-

No se encontraron excepciones que reportar

5) Observaciones-

Todas las órdenes de compra son autorizadas por el Director de Compras, por lo que se sugiere se establezcan montos mínimos y máximos de compra a autorizar por el personal del área (Director de compras, Gerente de compras, y Jefe de compras).

6) Conclusión-

En relación a este objetivo y al trabajo desarrollado podemos concluir que a través de la emisión de órdenes de compra para todos los casos y la autorización de la misma por el Director de compras, se logra este objetivo específico de control; sin embargo, pueden

establecerse técnicas de control adicionales (véase punto 7) que coadyuven al mayor logro del mismo.

7) Sugerencias-

En adición a lo mencionado en el punto 5 anterior, sugerimos se implanten las siguientes técnicas de control

- Establecer por escrito procedimientos documentados para iniciar, revisar y aprobar órdenes de compra
- Usar y controlar formas prenumeradas (pedidos por teléfono, órdenes de embarque, etc)
- Contar con un archivo de firmas autorizadas para aprobar órdenes de compra.
- Inspeccionar periódicamente las formas usadas para ver que estén completas y autorizadas.
- Recabar la aprobación del funcionario autorizado para cada tipo de transacción.
- Comparar los detalles importantes de cada orden de compra que se emite, con las políticas establecidas por la administración.

Esta comparación puede hacerse manualmente o con técnicas de validación del computador, por ejemplo.

- a) Comparación de órdenes de compra con el archivo maestro de proveedores.
- b) Aprobación de las ordenes de compra por el Departamento de producción.
- c) Aprobación de las órdenes de compra, en cuanto a precios y condiciones, por un empleado distinto al que las prepara.
- d) Dígitos de verificación sobre los códigos de los proveedores.

e) **Verificación de los detalles esenciales en las órdenes de compra** (ejemplos, clave del producto, precios, cantidades y número de la cuenta del proveedor).

- Limitar el acceso a los archivos o datos de entrada de órdenes de compra manuales o basados en el computador.
- Preparar informes por excepción de las órdenes de compra que no son aceptadas
- Investigar los rechazos de materiales por control de calidad

1) Objetivo de Control Específico No. 7-

Sólo deben aceptarse mercancías y servicios que se hayan solicitado.

2) Riesgos si no se logra el objetivo-

Cualquiera de las siguientes partidas pueden recibirse y finalmente pagarse, en vez de devolverse o rechazarse.

- a) Mercancías o servicios no solicitados.
- b) Cantidades excesivas o partidas incorrectas.
- c) Órdenes de compra canceladas.
- d) Órdenes de compra repetidas.
- e) Mercancías o servicios cuyas especificaciones no reúnan los requisitos de calidad solicitada
- f) Pueden aceptarse mercancías o servicios que llegan demasiado pronto o demasiado tarde

3) Técnicas de control de la Compañía-

- La Compañía solo acepta mercancías en sus almacenes si están amparados por una orden de compra previa.
- Se cuenta con lugares centrales de recepción, estrictamente supervisados y separados de las funciones de embarque, compra y almacenamiento.
- Se cuenta con órdenes de compra que tienen impreso de antemano el lugar de recepción, así como instrucción al proveedor para efectuar la entrega sólo en ese lugar.

- Se prepara un documento de entrada en el lugar de recepción para cada embarque recibido de proveedores.
- Se comparan en forma detallada las mercancías recibidas contra una copia de la orden de compra.

4) Excepciones encontradas-

Encontramos órdenes de compra, las cuales no habían sido surtidas en su totalidad, de acuerdo a la fecha de entrega estipulada en la misma orden

5) Observaciones-

Véase punto 7 siguiente

6) Conclusión-

De acuerdo a la revisión efectuada, consideramos que las técnicas de control establecidas por la Compañía logran este objetivo específico.

7) Sugerencias-

Se sugiere que funcionario responsable revise periódicamente las órdenes de compra pendientes de surtir y en su caso éstas sean canceladas después de las fechas de entrega especificadas en la misma orden.

1) Objetivo de Control Específico No. 8-_____

Los bienes y mercancías recibidos, deben informarse con exactitud y en forma oportuna.

2) Riesgo si no se logra el objetivo-_____

- a) Pueden recibirse bienes, mercancías y servicios y no informarse informarse inexactamente o a destiempo.
- b) Pueden efectuarse anotaciones incorrectas en los registros de

inventarios, ocasionando problemas de operación.

- c) Los cortes pueden manejarse incorrectamente, lo que pudiera resultar en pasivos no registrados o inexistentes.
- d) Las compras pueden no procesarse o procesarse incorrectamente

3) Técnicas de control de la Compañía-

- Existen documentos de recepción prenumerados y controlados.
- Existe un registro cronológico de recepción en el que se anota por su orden cada documento de recepción.
- Existe información de los datos de recepción al área de cuentas por pagar y control de inventarios
- Existen procedimientos documentados para los cortes en el área de recepción (diarios y de fin de periodo)

3) Excepciones encontradas-

Detectamos únicamente dos casos en dónde se recibió mercancía en planta sin pasar por almacén y consecuentemente no se elaboró oportunamente el reporte de recibo de materiales (RRM)

4) Observaciones-

No se encontraron observaciones que reportar.

5) Conclusión-

De acuerdo a la revisión efectuada consideramos que las técnicas de control establecidas por la Compañía logran este objetivo específico.

6) Sugerencias-

Debe establecerse como política el no aceptar en ningún caso la entrada a planta de materiales, si antes no se ha elaborado el RRM, ó en su caso, si se permiten excepciones, precisar qué funcionario puede efectuar la autorización y cómo debe dejarse

evidencia de la misma.

1) Objetivo de Control Especifico No 9-

Los montos adeudados a proveedores por bienes, mercancías y servicios recibidos, así como la distribución contable de dichos adeudos debe calcularse con exactitud y registrarse como pasivo en forma oportuna.

2) Riesgos si no se logra el objetivo-

- a) Pueden registrarse pasivos por mercancías o servicios facturados pero no recibidos
- b) Pueden registrarse pasivos por importes incorrectos.
- c) Pueden no registrarse pasivos por mercancías o servicios recibidos
- d) La clasificación contable de los pasivos, sus pagos y las contracuentas respectivas puede efectuarse en forma incorrecta.

3) Técnicas de control de la Compañía-

- Se verifican las cantidades, precios y condiciones facturados, mediante referencia a la orden de compra, informe de recepción y verificación de la documentación.
- Se verifican los datos contenidos en las facturas.
- Se hace una distribución contable previa, con base en la copia del RRM.
- Se efectúa análisis de diferencias entre los inventarios físicos y los registros contables.
- Se efectúa control y registro oportuno sobre mercancías en tránsito y anticipos a proveedores
- Se concilian estados de cuenta de proveedores con registros

contables.

4) Excepciones encontradas-

No se encontraron excepciones que reportar.

5) Observaciones-

No se encontraron observaciones que reportar.

6) Conclusión-

De acuerdo a la revisión efectuada, consideramos que las técnicas de control establecidas por la Compañía, logran este objetivo específico.

7) Sugerencia-

Aún cuando las técnicas de control son adecuadas, recomendamos que se distribuya a los supervisores o gerentes de producción un diario de compras para su revisión y análisis, que permita tener más seguridad de que solamente se adquieran los materiales necesarios.

1) Objetivo de Control Especifico No 10-

Todos los pagos por bienes, mercancías y servicios recibidos deben basarse en un pasivo reconocido y prepararse con exactitud.

2) Riesgos si no se cumple el objetivo-

- a) Pueden efectuarse desembolsos de efectivo por cantidades equivocadas o en forma fraudulenta.
- b) Pueden hacerse pagos duplicados.
- c) Pueden alterarse los cheques en forma fraudulenta.
- d) Pueden efectuarse desembolsos de efectivo por bienes, mercancías o servicios no recibidos o bien antes de recibirlos.

3) Técnicas de control de la Compañía-

- Se usan formas prenumeradas y controladas (ejemplos: solicitudes de cheque, cheques, etc.)
- Se cancela la documentación original de los pagos efectuados para prevenir pagos duplicados
- Los cheques cancelados se inutilizan.
- Se usa máquina protectora de cheques.
- Se comprueba el importe del cheque contra la cuenta por pagar.
- Se verifica que el importe del cheque coincida con documentación consistente entre sí

4) Excepciones encontradas-

No se encontraron excepciones que reportar.

5) Observaciones-

No se encontraron observaciones que reportar.

6) Conclusion-

De acuerdo a la revisión efectuada, consideramos que las técnicas de control establecidas por la Compañía logran este objetivo específico

7) Sugerencias-

Sugerimos se concilien mensualmente los RRM expedidos con los que aparecen registrados.

1) Objetivos de Control Especifico No 11 y 12-

Los importes adecuados a proveedores y acreedores deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.

Los pagos y los ajustes relativos a compras deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.

Los objetivos 11 y 12 están íntimamente relacionados entre si y por lo tanto, las técnicas y los riesgos si no se logran los objetivos, son similares.

2) Riesgos si no se logran los objetivos-

- a) Pueden no procesarse intencionalmente o como resultado de errores, comprobantes pendientes de pago o desembolsos de efectivo
- b) Pueden cometerse errores en los asientos contables.
- c) Puede duplicarse la contabilización de comprobantes
- d) Pueden ocasionarse serios problemas para cerrar oportunamente un periodo de operaciones
- e) Pueden existir errores en la clasificación contable de los comprobantes a pagar y en desembolsos de efectivo o bien no registrar los mismos en el periodo correspondiente

3) Técnicas de control de la Compañía-

- Existen procedimientos documentados de proceso, corte y cierre de fin de periodo
- Se efectúa comparación de resultados reales con los presupuestados y analisis de las variaciones.
- Se investigan las interrupciones en la secuencia numerica de formas prenumeradas.
- Se concilian mensualmente los saldos de bancos en libros con los estados de cuenta bancarios.
- Se investigan los cheques antiguos en conciliación no cobrados, o bien cheques pendientes de entrega no recogidos.

4) Excepciones encontradas-

No se encontraron excepciones que reportar.

5) Observaciones-

No se encontraron observaciones que reportar.

6) Conclusión-

De acuerdo a la revisión efectuada, consideramos que las técnicas de control establecidas por la Compañía logran estos objetivos específicos

7) Sugerencias-

Sugerimos se efectúen arqueos periódicos de formas prenumeradas y se concilien con los controles establecidos para tal efecto

1) Objetivo de Control Específico No. 13-...

Los pasivos incurridos, los pagos efectuados y los ajustes relativos deben aplicarse correcta y oportunamente a las cuentas apropiadas de cada proveedor y acreedor.

2) Riesgos si no se logra el objetivo-...

- a) Los movimientos pasados a las cuentas auxiliares pueden no concordar con los movimientos pasados al mayor general.
- b) Las operaciones con proveedores y acreedores pudieran pasarse incorrectamente en sus auxiliares correspondientes
- c) Pueden tomarse decisiones en base a información incompleta o inexacta que se encuentre en un auxiliar o registro de un proveedor o acreedor

3) Técnicas de control de la Compañía-...

- Se concilian en forma regular y periodica los saldos de auxiliares de proveedores y acreedores, contra los saldos del mayor general.
- Se revisa la aplicación correcta de los códigos en los documentos fuente.

- Se revisa la aplicación contable a las cuentas correctas de proveedores y acreedores.

4) Excepciones encontradas-

No se encontraron excepciones que reportar.

5) Observaciones-

No se encontraron observaciones que reportar.

6) Conclusión-

De acuerdo a la revisión efectuada, consideramos que las técnicas de control establecidas por la Compañía logran este objetivo específico.

1) Objetivos de Control Específicos 14 y 15-

Deben prepararse asientos contables por las cantidades adeudadas a proveedores y acreedores, por los pagos efectuados y por los ajustes relativos, en cada período contable.

Los asientos contables de las compras deben concentrar y clasificar las transacciones de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

Los objetivos 14 y 15 están íntimamente relacionados entre sí y por lo tanto, las técnicas y los riesgos, si no se logran los objetivos, son similares.

2) Riesgos si no se logra el objetivo-

- Los estados financieros pueden presentarse incorrectamente debido a uno o más de los siguientes factores
 - a) Omisión en el registro de transacciones (ejemplo: el registro de cheques de un día) en las concentraciones para respaldar los asientos contables.
 - b) Omisión en el registro de un asiento contable.

- c) Codificaciones incorrectas.
- d) Asientos contables duplicados.
- e) Cortes impropios.

- Puede debilitarse o anularse el control presupuestal sobre las operaciones.

3) Técnicas de control de la Compañía-

- Se cuenta con un catálogo de cuentas que contiene una descripción de cada cuenta, aunque carece de instructivo.
- Se presupuesta e informa de acuerdo con la misma clasificación de cuentas y se analizan las variaciones importantes entre los saldos reales y los presupuestados.
- Existen procedimientos, para el corte y cierre de periodo, expresando, por función, las fuentes que han de usarse para preparar los asientos contables, cortes a efectuar, acumulaciones que deben hacerse y quién es responsable de hacer cada cosa.
- Se revisa y aprueba cada asiento contable por personal supervisor que no tiene participación activa en su preparación.
- Se utilizan asientos contables uniformes para operaciones repetitivas.
- Se revisa que todos los asientos contables preparados se registren en el periodo.

4) Excepciones encontradas-

No se encontraron excepciones que reportar.

5) Observaciones-

- No se tienen establecidos procedimientos por escrito para solicitar y aprobar cambio en la clasificación de cuentas.
- El catálogo de cuentas no cuenta con instructivo.

6) Conclusión-

De acuerdo a la revisión efectuada, consideramos que las técnicas de control establecidas por la Compañía, logran este objetivo específico.

7) Sugerencias-

- Se deben establecer por escrito procedimientos para solicitar y aprobar cambios en la clasificación de cuentas
- Se debe preparar un instructivo para el catálogo de cuentas donde se señalen claramente instrucciones de qué conceptos deben afectar las mismas.

1) Objetivo de Control Específico No. 16.-

La información para determinar bases de impuestos derivada de la actividad de compras o egresos debe producirse correcta y oportunamente

Como ejemplos de la información que pudiera requerirse de este objetivo se incluye la siguiente:

- Las bases que sirven para el control y pago del impuesto al valor agregado.
- Las bases que sirven para el pago de impuestos aduanales

2) Riesgos si no se logra el objetivo-

- a) Usar datos erróneos en los cálculos de los impuestos.
- b) Pagar multas y recargos.
- c) Pagar impuestos en exceso.

3) Técnicas de control de la Compañía-

- Existen procedimientos para preparar, concentrar e informar la información de impuestos requerida.

- Las transacciones importantes son revisadas por personal conocedor de los requisitos fiscales (asesores externos)
- La contabilidad contempla cuentas específicas para facilitar la clasificación, concentración y obtención automática de la información de impuestos requerida

4) Excepciones encontradas-

No se encontraron excepciones que reportar.

5) Observaciones-

No se encontraron observaciones que reportar

6) Conclusión-

De acuerdo a la revisión efectuada, consideramos que las técnicas de control establecidas por la Compañía logran este objetivo específico.

7) Sugerencias-

Sugerimos que a partir de 1991 se lleven controles específicos para recabar información relativa a impuestos de importación, pues ésta información será requerida por las autoridades fiscales en los dictámenes fiscales de este ejercicio

III. FUNCIONES DE VERIFICACION Y EVALUACION

Los objetivos de estas funciones tratan de todos aquellos controles relativos a la verificación y evaluación periódica de los saldos que se informan, así como de la integridad de los sistemas de procesamiento. Estos objetivos para efecto del ciclo de compras son

1) Objetivo de Control Especifico No 17-

Debe verificarse y evaluarse en forma periódica los saldos registrados de cuentas por pagar y las actividades de transacciones relativas

2) Riesgos si no se logra el objetivo-

- a) Los informes preparados para la administración pudieran presentar información errónea
- b) Las decisiones importantes que pudiera tomar la administración podrían basarse en información errónea
- c) Algunos errores y omisiones en la salvaguarda física, autorización procesamiento de transacciones pudieran pasar inadvertidos y no ser corregidos

3) Técnicas de control de la Compañía-

Personal responsable del área de finanzas verifica y evalúa periódicamente los saldos registrados de cuentas por pagar y transacciones relativas

4) Excepciones encontradas-

No se encontraron excepciones que reportar.

5) Observaciones-

No se encontraron observaciones que reportar.

6) Conclusión-

De acuerdo a la revisión efectuada, consideramos que las técnicas de control establecidas por la Compañía logran este objetivo específico.

7) Sugerencias-

La información financiera que se prepara por parte de la compañía es razonable, correcta y oportuna, sin embargo, consideramos necesario se establezcan claramente por escrito las siguientes técnicas de control, algunas de las cuales están operando

1. Manuales de procedimientos y políticas, gráficas de organización y otra documentación que:
 - a) Listen las cuentas, informes, actividades, políticas y procedimientos que deben verificarse y evaluarse, cuando van a ser estos verificados y evaluados y por quién será supervisada la actividad
 - b) Describan cómo debe ejecutarse la verificación y evaluación.
 - c) Describan cómo deben documentarse los resultados de la revisión y a quién deben comunicarse.
2. Técnicas utilizadas para descubrir errores y omisiones
 - a) Conciliación de saldos y movimientos registrados, contra los saldos y movimientos informados por terceros (ejemplo: conciliación de estados de cuenta recibidos de proveedores).
 - b) Actuación oportuna sobre las quejas de los proveedores.
 - c) Conciliación de los saldos del mayor general con los auxiliares, ya sea manualmente o a través del computador.
 - d) Verificación periódica de los informes de actividad con la documentación de respaldo (ejemplo: prueba de los asientos en los auxiliares de los proveedores mediante las facturas y documentación relativa).

- e) Comparación de los importes contabilizados con transacciones posteriores o con importes preestablecidos (ejemplo: examen de pagos posteriores en busca de pasivos no registrados, comparación de los pagos reales con los pagos presupuestados, etc.)
- f) Verificación periódica de los saldos en libros mediante confirmaciones
- g) Valuación de pasivos en moneda extranjera al tipo de cambio corriente.

3. Técnicas para evaluar los saldos.

- a) Análisis de índices, tendencias y variaciones.
- b) Comparación de los resultados y análisis de las tendencias de la industria.

IV FUNCIÓN DE SALVAGUARDA FISICA

Los objetivos de esta función tratan de aquellos controles relativos al acceso a los activos, registros, formas importantes, lugares de proceso y procedimientos de proceso. Estos objetivos para el ciclo de compras son:

1) Objetivo de Control Especifico No. 18-

El acceso a los registros de compras, recepción y pagos, así como a las formas importantes, lugares y procedimientos de proceso debe permitirse únicamente de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

2) Riesgos si no se logra el objetivo-

- a) Los registros pueden destruirse o perderse, lo cual pudiera resultar en:
 - 1. Imposibilidad para preparar informes financieros confiables.
 - 2. Incapacidad para efectuar pagos a proveedores por la pérdida de datos de las cuentas por pagar, o hacerse pagos en forma indebida.
- b) Los registros pudieran usarse en forma indebida por personal no autorizado, en detrimento de la empresa o de sus proveedores.
- c) Los programas del computador pudieran alterarse por personas no autorizadas.
- d) Los medios de proceso de información, particularmente los del computador, pudieran perderse, destruirse o alterarse, lo cual podría resultar en:
 - 1. Una incapacidad para informar, o
 - 2. Una distorsión de las actividades informadas (ejemplo una modificación no descubierta de los programas del

computador de las cuentas por pagar, podría ocasionar desembolsos no autorizados ni informados)

3) Técnicas de control de la Compañía-

- Se cuenta con cajas fuertes, gabinetes cerrados con llave, biblioteca segura de cintas y discos magnéticos, almacenaje externo de reserva para registros y archivos del computador, así como para programas y otra documentación relativa
- Existe una custodia controlada y prenumeración de formas importantes (cheques en blanco, ordenes de compra, etc.), incluso la rendición de cuentas periodicas de dichas formas por personal independiente
- Segregación de responsabilidad y restricción al acceso:
 - a) Existe segregación de las funciones de compras y selección de proveedores con las funciones de pagos y contabilidad.
 - b) Existe segregación de las actividades de preparación, firma y envío o entrega de cheques
 - c) Existe acceso restringido en los archivos del computador mediante el uso de contraseñas
- Existen seguros y fianzas de fidelidad

4) Excepciones encontradas-

No se encontraron excepciones que reportar.

5) Observaciones-

No se encontraron observaciones que reportar.

6) Conclusión-

De acuerdo a la revisión efectuada, consideramos que las técnicas de control establecidas por la Compañía logran este objetivo

específico.

7) Sugerencias-

No se tienen sugerencias de importancia en este aspecto.

V. CUANTIFICACION DE EXCEPCIONES ENCONTRADAS

En el presente capítulo se presenta un resumen de las excepciones encontradas en la revisión documental de las compras de material productivo y no productivo, como sigue:

Compras de material productivo

Proveedores seleccionados	7
Pruebas selectivas	14 (2 por cada proveedor)

	Número de Excepciones Encontradas	% de Desviación sobre el Universo Analizado
- Requisición de compra autorizada	2	14
- Cotización por escrito	5	36
- Cotización y cuadro comparativo de precios	10	71
- Orden de compra autorizada	-	-
- Orden de compra contra cotización	-	-
- Orden de compra firmada por el proveedor	-	-
- Elaboración de RRM	(1) 2	14
- Orden de compra contra factura (precio y unidades)	-	-
- RRM contra kardex	4	29
- Salidas de material contra kardex	-	-
- Cálculos aritméticos	-	-

(1) En dos casos no se elaboró RRM oportunamente y el material pasó directo a la planta (véase capítulo II, objetivo 8), que corresponden al conjunto de suspensión trasera neumática MA-460 instalada a la unidad 5-2575/1990, núm. de notas 43125923 y al sincronizador 3823451, que se destinó a capacitación en la planta y no se anotó su entrada en el kardex, desconociéndose quien realizó dicha autorización.

Compras de material no productivo

Proveedores seleccionados	14
Pruebas selectivas	36

	Número de Excepciones Encontradas	% de Desviación sobre el Universo Analizado
- Requisición de compra autorizada	5	14
- Cotizaciones por escrito	21	58
- Cotizaciones y cuadro comparativo de precios	22	61
- Orden de compra autorizada	-	-
- Orden de compra contra cotización	17	47
- Orden de compra firmada por el proveedor	-	-
- Elaboración de RRM	-	-
- Orden de compra contra factura (precio y unidades)	-	-
- RRM contra kardex	-	-
- Salidas de material contra kardex	-	-
- Cálculos aritméticos	-	-

2) Deficiencias importantes de control interno-

a) Manual de políticas y procedimientos-

Existe un manual de políticas y procedimientos para el área de compras que se elaboró en 1980, sin embargo, dicho manual no es del conocimiento del personal de esta área, ni ha sido actualizado a las circunstancias actuales.

A este respecto, consideramos que es indispensable que a la brevedad posible se prepare un manual de políticas y procedimientos relativos a esta área, que incluya gráficas de organización y otra documentación que.

- Liste las cuentas, informes, actividades, políticas y procedimientos que deben seguirse en todo el ciclo, como

deben éstos modificarse y evaluarse, cuándo van a ser verificados y evaluados y por quién será supervisada la actividad

- Describa cómo deben ejecutarse los procedimientos, así como su verificación y evaluación, y
- Describa cómo deben documentarse dichos procedimientos, así como los resultados de la revisión y a quien deben comunicarse los mismos

b) Evidencia de cotizaciones de proveedores- _____

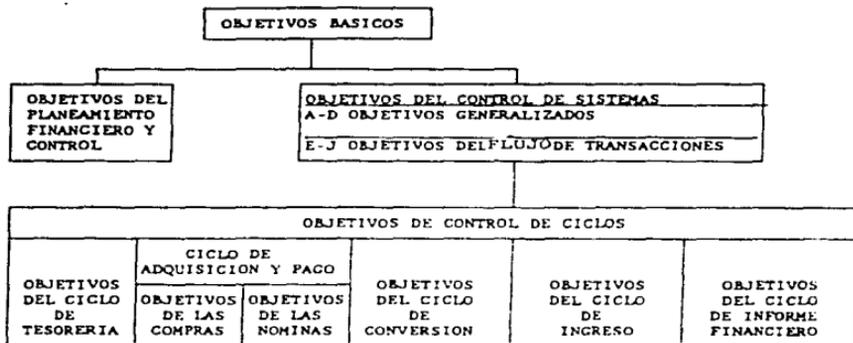
Las principales deficiencias de control interno determinadas en nuestra revisión se refieren a la función de autorización de compras (véase capítulo I), donde se determinó, que existen excepciones importantes en cuanto a la evidencia de obtención de cotizaciones por parte de los proveedores y existencia de requisiciones de compra autorizadas, originando con esto entre otras cosas, que se efectuaran compras a precios mayores de los que se podían obtener con otros proveedores autorizados

A este respecto, sugerimos se giren instrucciones de inmediato al departamento de compras para que en todos los casos se deje evidencia de las cotizaciones de los proveedores y se prepare un cuadro comparativo de precios; así como que no se tramiten compras, si no existe una requisición formal debidamente autorizada. Adicionalmente, consideramos de suma importancia se asigne a personal independiente al área de compras para que efectúe revisiones periódicas de esta área

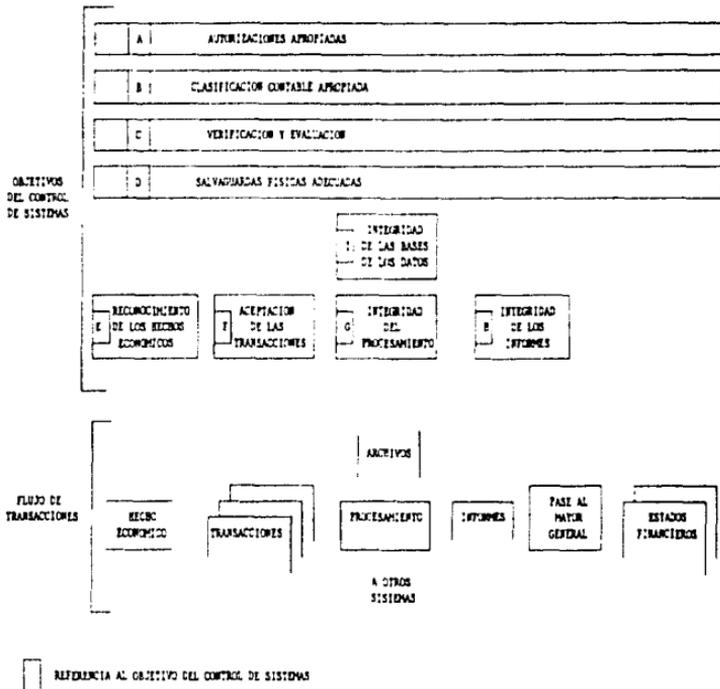
c) Departamento de auditoría interna- _____

Actualmente la compañía carece de un departamento de auditoría interna, el cual dado el volumen tan importante de operaciones de la misma, resulta indispensable como una herramienta valiosa de control interno, pues el mismo estaría abocado a realizar funciones de supervisión y evaluación del cumplimiento dentro de la organización, de las políticas y procedimientos de control interno fijadas por la administración, así como la revisión y validación de las cifras de los estados financieros.

FIGURA 1



RELACION DE LOS OBJETIVOS DEL CONTROL DE SISTEMAS AL FLUJO DE TRANSACCIONES



Los objetivos del control de sistemas son aplicables a todos los ciclos. Sin embargo, no se tiene la intención de que se usen directamente para evaluar las técnicas de control interna de una entidad. Representan más bien una base para desarrollar objetivos específicos del control de ciclos que sean aplicables a una entidad individual.

FIGURA 3
AUDITORIA DEL RIESGO DE TRANSACCIONES

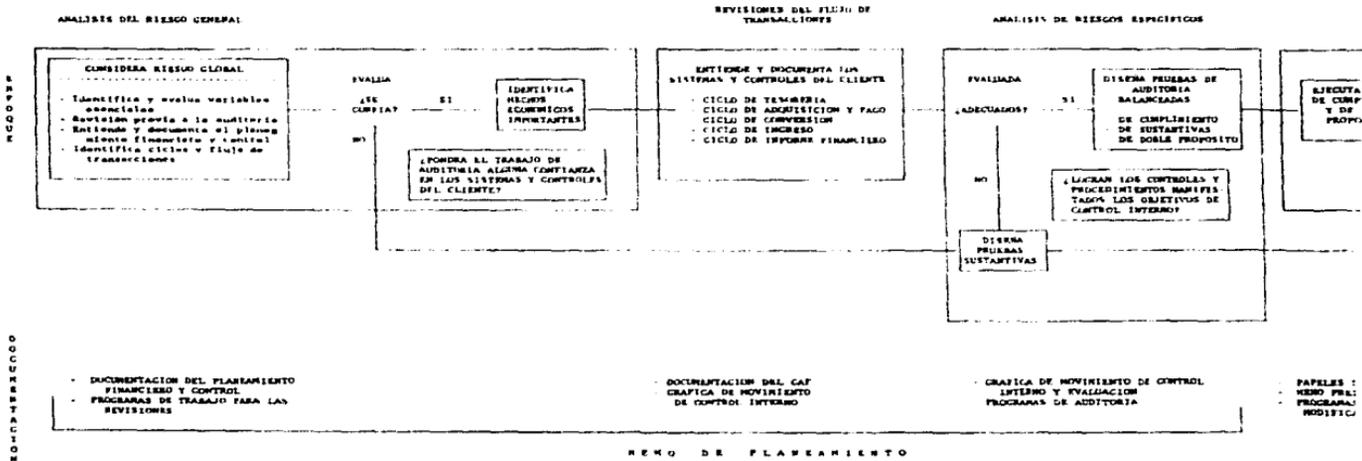


FIGURA 1
AUDITORIA DEL RIESGO DE TRANSACCIONES

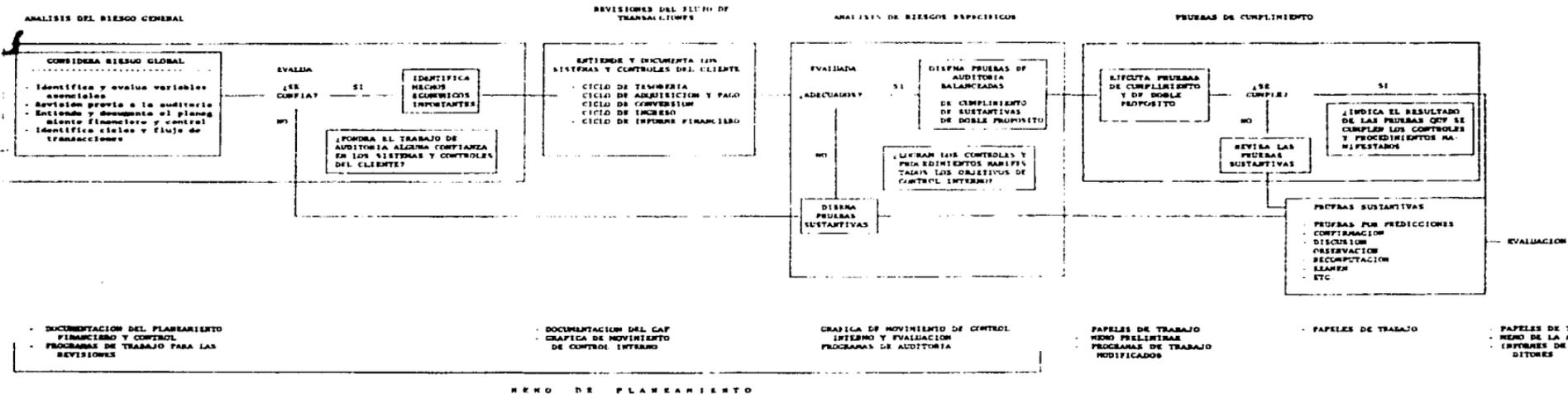
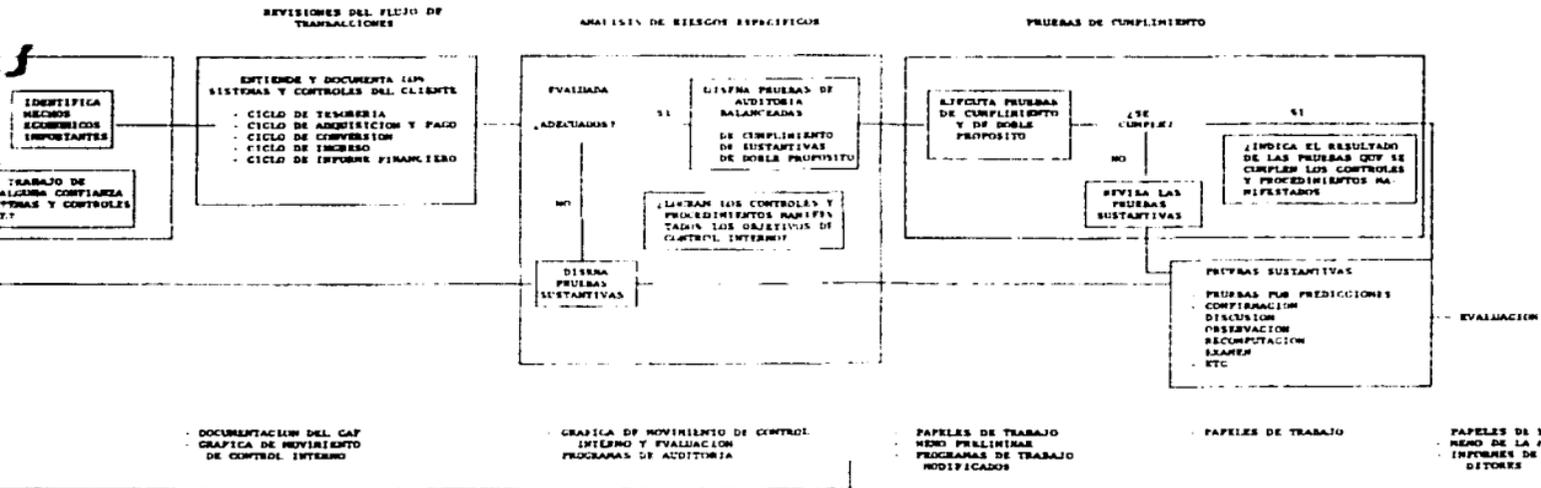


FIGURA 3
AUDITORIA DEL FLUJO DE TRANSACCIONES



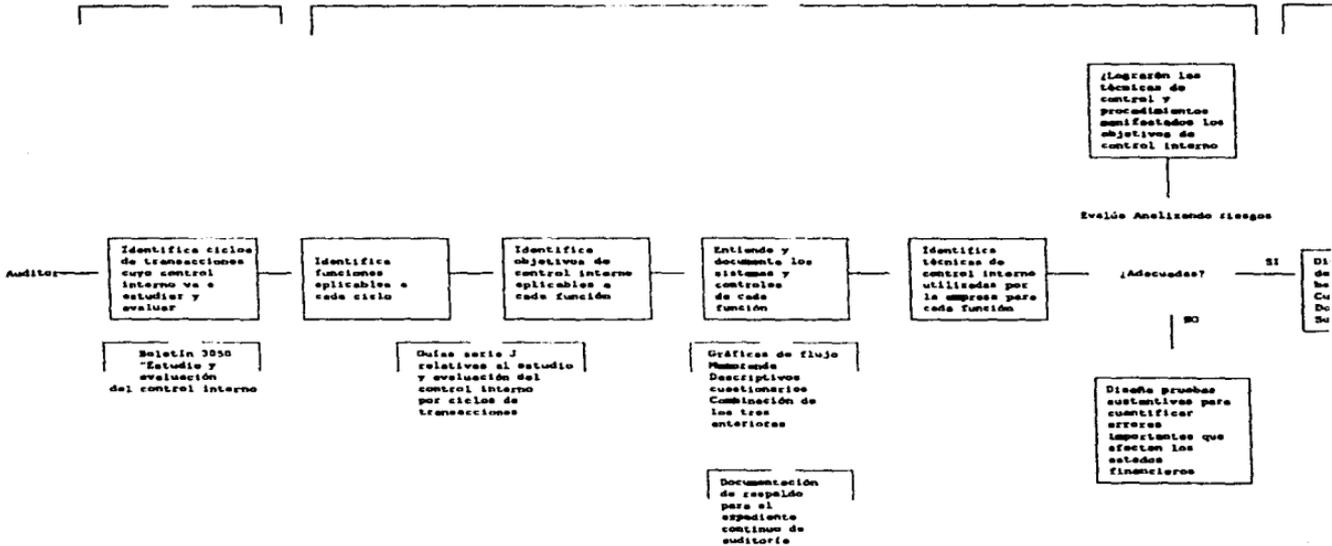
MEMO DE PLANEAMIENTO

Gráfica de metodología para el estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones

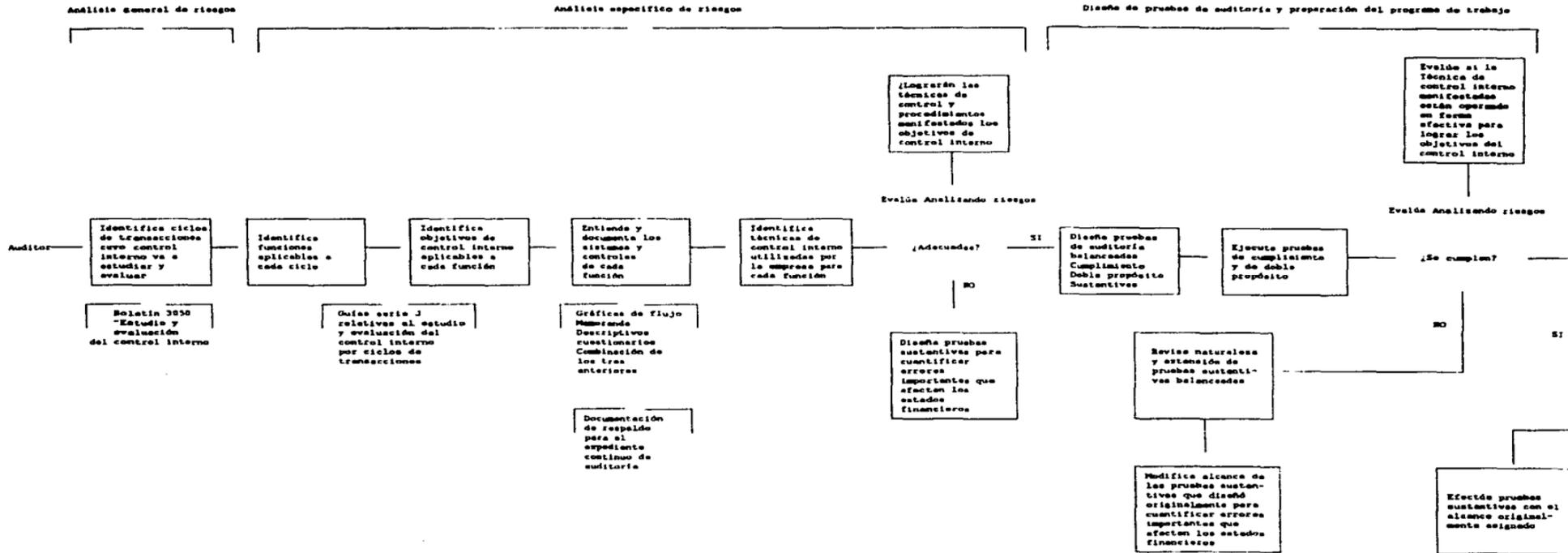
Análisis general de riesgos

Análisis específico de riesgos

D1

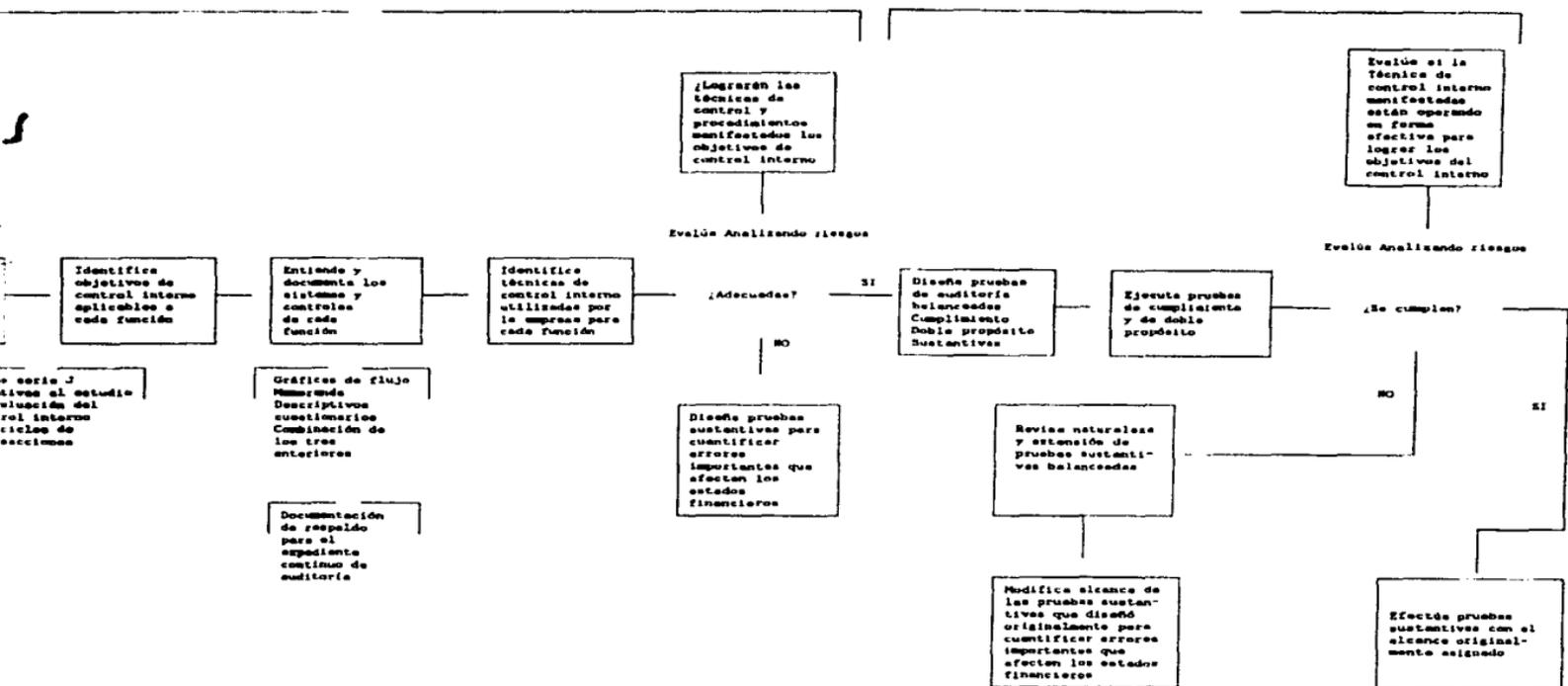


Gráfica de metodología para el estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones

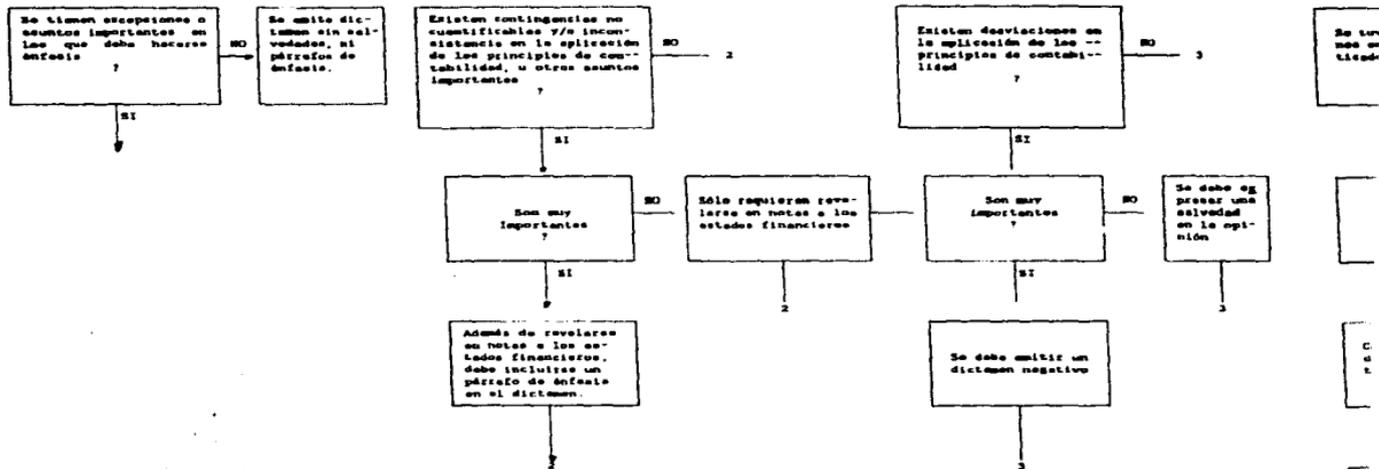


Análisis específico de riesgos

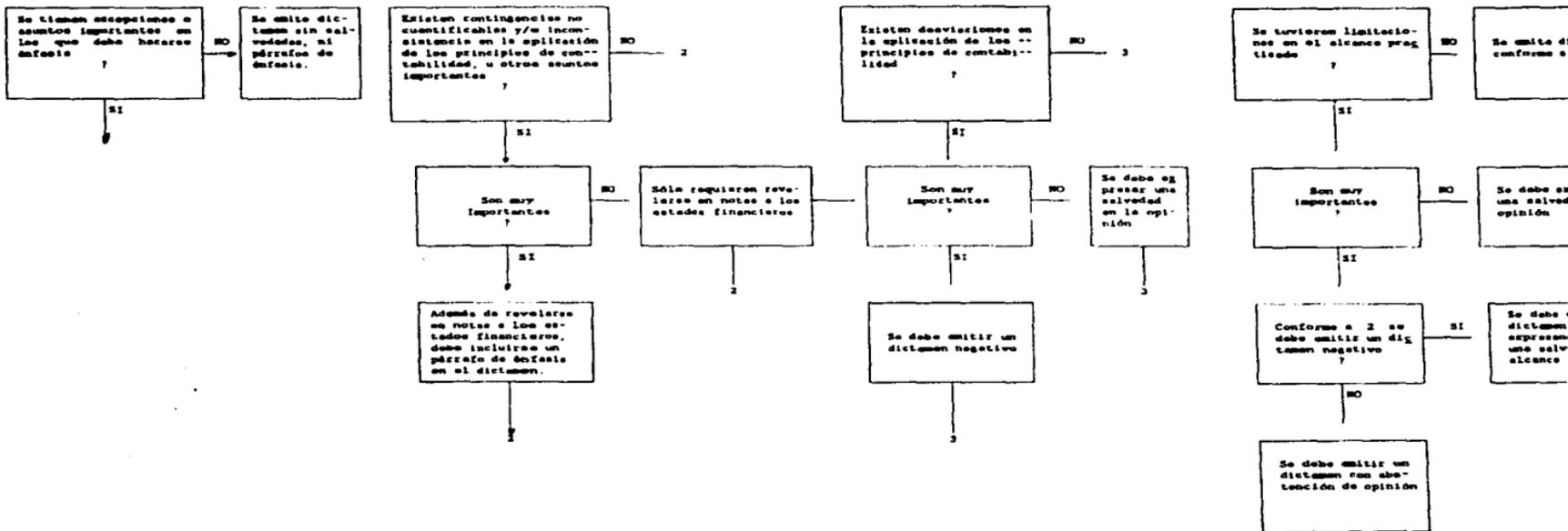
Diseño de pruebas de auditoría y preparación del programa de trabajo



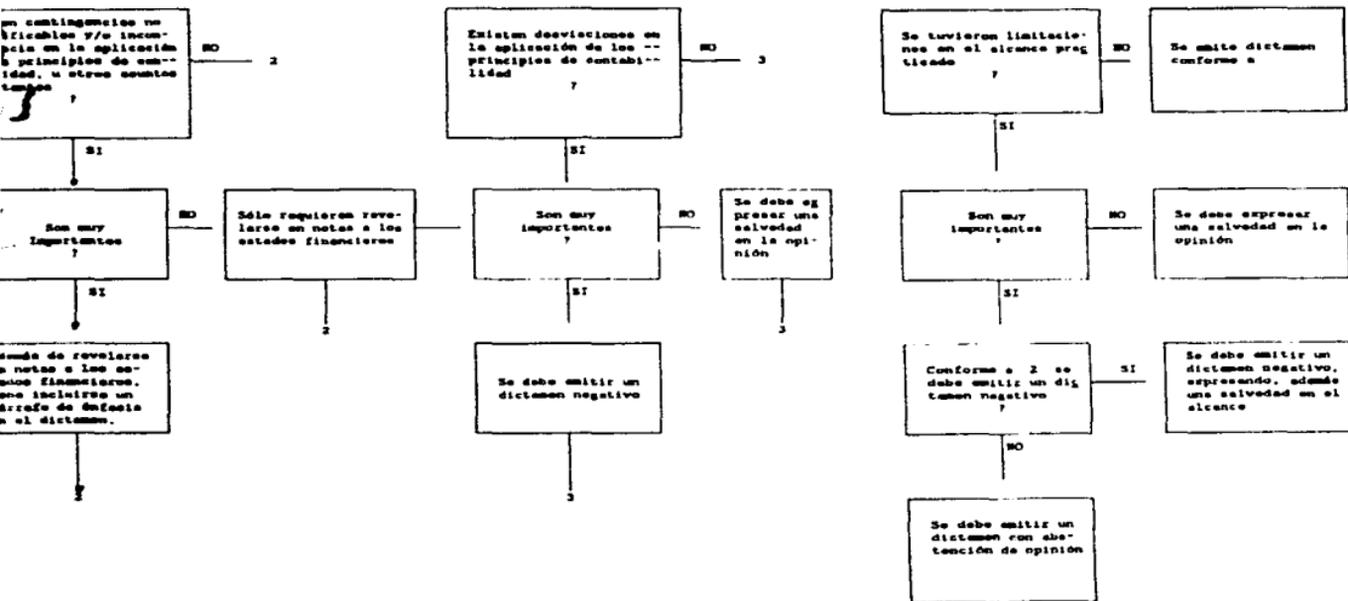
REGIENCIA PARA LA DECISION DE LA FORMA DEL DICTAMEN (BOLETIN 4010)



SECUENCIA PARA LA DECISION DE LA FORMA DEL DICTAMEN (BOLETIN 4010)



GUÍA PARA LA DECISIÓN DE LA FORMA DEL DICTAMEN (BOLETÍN 4019)



BIBLIOGRAFIA

Transaction Flow Auditing.
Arthur Andersen & Co.
August, 1976.

Objetivos y Procedimientos de Auditoría.
Arthur Andersen & Co.
Tercera Edición, 1978.

Normas y Procemientos de Auditoría
Instituto Mexicano de Contadores Públicos
Décimoquinta Edición, enero de 1995

Accounting and Auditing Manual
Edicion 1994, GT

Declaraciones sobre Normas de Auditoría (SAS)
American Institute of Certified Public Accountants
1994 IMCP

Normas Internacionales de Contabilidad
International Accounting Standards Commitee
1995 IMCP

Temas Prácticos de Auditoría
Dofiscal Editores 1994