

69
24



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

PLANEACION Y SUPERVISION DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE EN OPCION AL GRADO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A

FERNANDO ARTURO PALACIOS ROJI ALBARRAN

ASESOR DEL SEMINARIO

C. P. GUILLERMO PRECIADO SANTANA

MEXICO, D. F.

1988



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis está 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.

INDICE

	Página
INTRODUCCION	i
CAPITULO I	
LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS	1
1.1 Antecedentes	1
1.2 Concepto	6
1.3 Importancia	8
1.4 Objetivos, generalidades y características	10
CAPITULO II	
LA PLANEACION Y SU IMPORTANCIA	22
2.1 Concepto de planeación	22
2.2 La planeación en el trabajo de auditoría como norma de auditoría generalmente aceptada	31
2.3 Objetivos de la planeación	36
2.4 Necesidad de la planeación	37
CAPITULO III	
ELEMENTOS Y ASPECTOS RELEVANTES A CONSIDERAR EN LA PLANEACION DE AUDITORIA	39
3.1 El conocimiento del servicio a prestar y las características de la empresa a revisar	39
3.2 La obtención de información necesaria de ciertas fuentes de consulta para planear el trabajo	46
3.3 Estudio y evaluación del control interno	52
CAPITULO IV	
PROCEDIMIENTOS PARA LA FORMULACION DE UN PROGRAMA DE TRABAJO	80
4.1 Memorándum de planeación	80
4.2 Clasificación y tipos de programas de trabajo	91
4.3 Elaboración de un programa general de trabajo	92

	Página
CAPITULO V	
SUPERVISION	101
5.1 Antecedentes, concepto y personal que ejerce la supervisión	101
5.2 Importancia	105
5.3 Etapas en que se ejerce la super- visión	108
5.4 Qué son y para qué sirven los pa- peles de trabajo	113
5.5 Evidencia en los papeles de traba- jo	125
CONCLUSIONES	128
BIBLIOGRAFIA	131

INTRODUCCION

Nunca antes en la historia de las actividades empresariales, éstas habían recibido mayor atención como ahora y en forma más amplia los problemas propios de la administración para adaptarlos a un mundo de constante cambio. En términos generales puede decirse que las industrias han mostrado una notable aceptación y capacidad para ampliar sistemas, técnicas y las aportaciones de la ciencia y de la tecnología tendientes a aumentar la eficiencia y reducción de costos en todas sus áreas.

Por otro lado, el primer paso hacia el empleo adecuado del tiempo, consiste en el establecimiento de una política referente al uso del tiempo y en consecuencia a la reducción de costos, ya que generalmente el valor de las cosas está en proporción al tiempo invertido en ellas. La utilización apropiada y adecuada del tiempo por parte de los individuos o grupos de trabajo solamente puede realizarse a través de programas adecuados de control de tiempo, o sea a través de una planeación y supervisión de lo realizado.

Lo anteriormente descrito es para el auditor de una enorme importancia, ya que al estar encargado de coordinar el trabajo de planeación y supervisión en universos de operaciones cambiantes, debe él mismo enfrentar el cambio y adaptarse a él.

La profesión contable no ha permanecido al margen de dichos cambios y se ha adaptado a ellos; para demostrarlo y comprobarlo es suficiente comentar el aumento constante tanto en calidad como en cantidad de los servicios que presta.

Respecto a las actividades de auditoría, el hecho de que las operaciones de las empresas, independientemente de su magnitud, sean de carácter recurrente y que los sistemas de control interno proporcionan en mayor o menor grado la confianza sobre los registros de dicha empresa, hace importante la existencia de la planeación y supervisión de la auditoría operacional, la auditoría administrativa, la auditoría interna, etc.

El gran número de áreas operacionales hace imposible la especialización del auditor en todas ellas, pero sí debe estar lo suficientemente capacitado para desarrollar un enfoque que le permita reunir cierta cantidad de datos significativos y relevantes que se necesiten para fines de la planeación y supervisión; dichos aspectos exigen una observación cuidadosa, una esmerada comprobación y un estudio minucioso en áreas situadas más allá del alcance de las auditorías de épocas pasadas.

Por lo tanto, el presente trabajo tiene la finalidad de mostrar un proceso dinámico de la planeación y supervisión de auditoría de estados financieros; para tal efecto

fue necesario mencionar los antecedentes, el concepto, la importancia, los objetivos y las características de la auditoría de estados financieros, así como mencionar y ampliar el concepto de planeación y supervisión y la relación de ambos como una norma de auditoría y su efecto en el trabajo de auditoría, sus objetivos, su importancia y por qué son necesarios. También fue necesario mencionar más detalladamente, los elementos y aspectos relevantes que se deben considerar en la planeación y supervisión, y finalmente se mencionan los procedimientos necesarios para la formulación de un programa de trabajo y los efectos en papeles de trabajo tanto en la planeación como en la supervisión.

Finalmente, espero que el presente trabajo contribuya de alguna manera a enriquecer la literatura de nuestra profesión, aceptando anticipadamente que el tema que desarrollé debe ser motivo de una mayor investigación y ampliación de los conceptos que contiene.

CAPITULO I

LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

1.1 ANTECEDENTES

En la edad antigua aproximadamente hacia el año 2000 antes de J.C., se observan ya entre los navegantes y comerciantes ciertos principios de revisión y verificación de sus operaciones de comercio, pues cuando alguno de ellos lograba ser propietario de dos o más embarcaciones, se le presentaba el problema de no poder viajar en todas a la vez vigilando sus operaciones y propiedades por lo cual, se fueron implantando ciertas medidas de supervisión y vigilancia para salva guardar sus bienes.

Los antiguos griegos utilizaban la contabilidad como herramienta básica. Si nos trasladamos al palacio de Néstor en la antigua Grecia, no sólo encontraremos archivos contables, sino también registros de cálculos de impuesto sobre la renta. Así pues, los orígenes de la contabilidad son tan viejos como la propia civilización ya que la necesidad del hombre de conocer y registrar su situación de inventario, el grano de sus graneros y los rebaños de sus campos, es anterior a su necesidad de escribir sobre cualquier cosa.

Pero es en Roma donde se tienen los primeros vestigios y testimonios fehacientes sobre la Auditoría, por las tablitas de marfil y otros huesos de animal encontradas en los "Tessere consulares", las cuales tenían una forma alargada con asa o agujeros para poderlas atar a otros objetos, y las inscripciones que aparecen en ella, muestran el nombre de algún esclavo, el de su amo, la fecha y lo más interesantes la palabra "Spectativ", que significa "revisado por", y algunas abreviaturas con las iniciales de los auditores.

En tiempo de la República y el Imperio Romano se tiene también como antecedente el término "Spectator", que según los latinistas significa auditor o inspector. Esta actividad considerada como antecedente de la auditoría, la realizaban los inspectores que se comisionaban con el objeto de inventariar y revisar los bienes que formaban los patrimonios romanos, dichos auditores llegaron a constituir colegios profesionales.

En la Edad Media, hacia el siglo XV después de J.C., observamos como antecedente que los dueños de los talleres pequeños que existían en aquella época, aplicaban determinados procedimientos para verificar los inventarios y las cuentas por cobrar, con la finalidad de controlar sus intereses, además de permitirles saber si los mismos, que estaban en manos ajenas eran tratados con honestidad y eficacia.

No es sino a partir del siglo XVI después de J. C., cuando en los centros mercantiles de ese tiempo, surgen los primeros profesionistas independientes, cuya función principal era la de vigilar la veracidad de la información contable.

Es en el año de 1551 durante el reinado de Eduardo VI en Inglaterra cuando se establece un conjunto de breves y precisas reglas de auditoría, originadas al expedirse una serie de ordenanzas para el mejor gobierno del Hospital de San Bartolomeo el Mayor.

Es en las grandes compañías holandesas en las Indias (siglos XVII y XVIII), donde encontramos los antecedentes de la función de vigilancia de las sociedades, la cual se ejercía generalmente por contadores independientes.

El vocablo auditoría se deriva del verbo latino "audire, auditi, auditum", que significa oír.

Los oidores que el gobierno de la Madre Patria, cada vez que lo juzgó necesario, enviaba ante el virreinato de la Nueva España para que fungieran como auditores, eran personajes con conocimientos políticos más que financieros.

Se sobreentiende el por qué del significado de la palabra auditoría al conocer que en tiempos pasados, las comprobaciones realizadas por profesionales se hacían oralmente, ya que escuchaban los argumentos de todos aquellos a quienes debían controlar.

No es extraño que sea Inglaterra, debido a su industrialización, el país donde se manifieste con más desarrollo y organización la contaduría pública, pues desde el año de 1665, George A. Watson ejercía la contaduría, como una profesión independiente, a mediados del siglo XVIII ya sumaban más de media docena los que como Watson la practicaban y al finalizar el siglo, más de veinte en la ciudad de Londres.

En Italia (país de añeja tradición contable) se agrupan los profesionales de la contabilidad en forma independiente, formando una asociación por el año de 1739 en la ciudad de Milán, en 1742 se publica un arancel por el gobernador general, para regir los servicios de los contadores independientes.

Sin embargo, la profesión de auditor tal y como hoy la conocemos, es tan joven como única. Empieza en Inglaterra con las leyes sobre las compañías y la legislación sobre quiebras aprobadas por el parlamento en la década de los cincuenta del pasado siglo y se produjeron para salvaguardar a los accionistas de muchas compañías que tuvieron su origen en la revolución industrial en Inglaterra. En América los contadores públicos titulados aparecieron en escena durante las décadas del rápido crecimiento que sucedieron a la guerra civil. Muchos de ellos eran escoceses e ingleses que vi

nieron aquí para vigilar el capital que estaba dando frutos en el Nuevo Mundo procedente del Viejo Mundo.

Aquí presento un comentario sobre la profesión aparecido en la revista Fortune en 1932:

Hacia finales del siglo surgió en los Estados Unidos de América. Establecida ya en el extranjero siguió las inversiones inglesas en los Estados Unidos para vigilarlas y enraizó aquí. En la actualidad no es ninguna exageración decir que existen primordialmente tres profesiones de cuya ética, así como de sus conocimientos depende la sociedad moderna: son los de los abogados, los médicos y los contadores públicos titulados. Sin embargo, esta tercera profesión, que no nos viene heredada sino que fue creación de nuestra necesidad. Estos profesionistas son tan discretos que a veces parece como si su deseo fuera el de convertirse en una función incorpórea, casi sin nombre propio. Pero la estructura financiera de nuestras mayores industrias se basa en la experta opinión de estos entes abstractos que enfrentan su dictamen a las increíblemente sutiles fuerzas económicas de nuestra generación.

En México la auditoría tuvo sus inicios en el presen

te siglo y ocupa un lugar muy importante dentro de las actividades que forman el campo de acción en el que se desenvuelve el contador público.

1.2 CONCEPTO

El concepto de Auditoría de Estados Financieros puede tener varias respuestas aunque en el fondo signifique lo mismo, en seguida nombraré algunos conceptos:

"Auditoría es el examen crítico sobre determinados eventos colectivos o individuales, con objeto de emitir una opinión respecto a ellos y/o promover la implantación de medidas correctivas que se juzguen necesarias para mejorarlas". (1)

"Auditoría es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos". (2)

"Auditoría es el examen técnico de los libros principales, auxiliares y documentación de una empresa,

(1) Héctor Gutiérrez Olvera. Planeación Eficaz de una Auditoría. 1987.

(2) Víctor M. Mendevil. Elementos de Auditoría. 3a. Edición, 1979.

con el propósito de determinar la razonabilidad de los estados financieros sujetos a revisión". (3)

"Auditoría de Estados Financieros es la actividad profesional que consiste en el examen independiente de los estados financieros preparados por la administración de la entidad con el objeto de emitir una opinión acerca de su razonabilidad de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes a los del ejercicio anterior (la culminación es el dictamen)". (4)

"Auditoría es una revisión analítica, hecha por un contador público del control interno y registros de contabilidad de una empresa mercantil y otra unidad económica, que procede a la expresión de su opinión acerca de la corrección de los estados financieros". (5)

"Auditoría implica un examen independiente para determinar la adecuación de los procesos contables, las medidas y la comunicación, dicho en otras palabras, el contador prepara la información financiera,

(3) Henoc Regalado Hernández. Auditoría III. 1985.

(4) Roller

(5) Arthur W. Holmes

el auditor la verifica". (6)

"Auditoría es el examen crítico que realiza un licenciado en contaduría o un contador público independiente, de los libros y registros de una entidad basada en técnicas específicas con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera". (7)

De estos conceptos, yo formé mi propio concepto que es el siguiente:

"Auditoría de estados financieros es la investigación hecha por un licenciado en contaduría independiente en los libros y registros, bienes y transacciones de una entidad económica, realizada conforme a técnicas especiales con el objeto de fundamentar su opinión respecto a la razonabilidad de la situación financiera y de los resultados de una empresa, mostrados en los estados financieros de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados".

1.3 IMPORTANCIA

El licenciado en contaduría o contador público como auditor externo es el profesional que surgió como una necesi

(6) Comisión Cohen (La Comisión sobre Responsabilidades de los Auditores: Informe, Conclusiones y Recomendaciones). 1978.

(7) Israel Osorio Sánchez. Auditoría II. 1985.

dad de un especialista en la técnica contable que sin depender jerárquicamente de los administradores o dueños de la em presa proporciona a los interesados en ella la confianza y veracidad de los datos.

Esta información debe ser fidedigna e imparcial, por lo cual es lógico que se piense en encomendar el trabajo a una persona ajena a la empresa que colocándose en un plano de equidad en sus juicios investigue el contenido de los estados financieros, analice las operaciones asentadas en los libros de contabilidad y emita una opinión fundada en su pro pia técnica, honorabilidad y experiencia que satisfaga a los directa o indirectamente relacionados con la empresa.

La importancia de la auditoría de los estados financieros radica en que es un servicio integral, útil y oportuno para la administración de la entidad y forma parte de una buena administración. Es un servicio profesional regulado por principios éticos y técnicos, con características propias, objetivas y específicas, tendientes a verificar situaciones, hechos, circunstancias o en su caso un problema.

Es también importante la auditoría de estados financieros en cuanto a que la información recabada o concentrada en el dictamen no sólo interesa a la administración de la em presa, sino también a distintos grupos de personas relaciona das con la empresa, tales como:

- a) Propietarios y accionistas. Porque estos apoyarán sus decisiones o las rechazarán y juzgarán la solidez y productividad de su negocio.
- b) Inversionistas. Porque tendrán confianza de la estabilidad económica de la empresa que garantice su inversión y de la productividad que garantice un rendimiento adecuado.
- c) Gobierno Federal. Porque avala la buena fe del causante en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias.
- d) Empleados y obreros. Porque asegura la corrección en la determinación de la participación en las utilidades a las que tienen derecho.

La auditoría tiene también gran importancia en cuanto a que su control de calidad es de gran nivel ya que todo lo revisado, es verificado y supervisado por otro elemento de mayor rango jerárquico y todos los elementos que intervienen en una auditoría de estados financieros tienen independencia con respecto a sus clientes, los sistemas de contratación y promoción del personal y la asignación de éste a los trabajos.

1.4 OBJETIVOS, GENERALIDADES Y CARACTERISTICAS

Los estados financieros son una herramienta que nos

sirve para medir el pasado, estudiar el presente y planear el futuro. Refleja la posición financiera de un negocio, los resultados y su formulación descansa en principios de contabilidad generalmente aceptados por nuestra profesión.

Los estados financieros deben ser veraces, suficientes y oportunos deben condensarse al máximo sin omitir información que pueda llevar a emitir juicios equivocados o erróneos.

Los estados financieros deben tener una terminología sencilla, clara sin apartarse de las reglas que ha dado la profesión y estos deben tener notas aclaratorias que permitan lograr un panorama más amplio de los renglones de los estados financieros.

Cuando el licenciado en contaduría es llevado a examinar los estados financieros preparados para la administración de una empresa, el objetivo final de su actuación profesional será el de dar un dictamen en el que haga constar que dichos estados presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa y que dichos estados están formados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados y que dichos principios han sido aplicados consistentemente en relación con el ejercicio anterior.

Dictamen de los estados financieros es la expresión de una opinión en forma clara, sencilla y breve sobre la situación financiera de un negocio emitida por un licenciado en contaduría o contador público independiente y debe ir acompañado con los estados financieros de la empresa o negocio y con las notas aclaratorias de dichos estados financieros.

El Boletín H-01, nos dice que el dictamen del auditor es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente.

Existen diversas formas en que el auditor puede rendir su dictamen según las circunstancias:

1. Limpio o sin salvedades
2. Con salvedades por:
 - A. Desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad
 - B. Desviación en la aplicación consistente de los principios de contabilidad
 - C. Limitaciones en el alcance del examen practicado
 - D. Por incertidumbre de ciertos hechos o eventos

3. Dictamen negativo u opinión adversa
4. Abstención de opinión

En la salvedad del dictamen se debe tener presente la importancia y el riesgo respecto a los estados financieros que está examinando.

De lo anterior podemos resumir que para que la información financiera goce de la aceptación de terceras personas, es necesario que un contador público independiente le imprima el sello de "confiabilidad" a los estados financieros a través de su opinión escrita en documento llamado "dictamen" o bien si las circunstancias lo requirieren, emita una opinión negativa o se abstenga de opinar.

Entonces brevemente el objetivo o propósito es el de emitir un juicio profesional.

En general, el objetivo de la auditoría comprende:

1. Emitir un dictamen
2. Determinar la situación financiera y de sus utilidades reales
3. Descubrir fraudes (dolosamente como un acto indebido)
4. Descubrir errores u omisiones (fundamentalmente de principios)
5. Evitar o prevenir errores y fraudes

Hay que tener en cuenta que, para que un contador público o licenciado en contaduría emita su opinión, antes revisará y se cerciorará de que los datos asentados en los registros contables y en los estados financieros sean razonables de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y de las normas y procedimientos de auditoría.

De esto se desprende que el trabajo de auditoría tiene una finalidad y objetivo que no dependen ni de la voluntad personal del auditor ni de la voluntad personal del cliente, sino que se desprenden de la misma naturaleza de la actividad profesional de auditoría.

Esta característica obliga también a que el trabajo profesional de auditoría se realice dentro de determinadas normas de calidad.

Por consiguiente, la existencia de las normas de auditoría y la naturaleza de ellos reconoce como fuente los siguientes dos hechos:

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

En el libro de normas y procedimientos de auditoría

editado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el boletín A describe como definición que "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".

Las normas de auditoría se clasifican en:

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

Las "normas personales" se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo.

Normas personales

- 1a. Entrenamiento técnico y capacidad profesional. El primer paso para cumplir con esta norma es la adquisición de un título de licenciado en contaduría expedido por una institución reconocida y la capacidad profesional requiere de una madurez de juicio como resultado de su experiencia práctica y ésta se adquiere mediante un periodo razonable de trabajar bajo la dirección de uno o más auditores experimentados, además de que debe estar al corriente de los avances de la contaduría pública.

2a. Cuidado y diligencia profesional. La actividad profesional como todas las actividades humanas está sujeta a la condición general de cometer fallas o errores, pero los márgenes de error deben ser reducidos al mínimo posible. Para esto se requiere que el licenciado en contaduría en su papel de auditor al desempeñar su trabajo lo haga con meticulosidad, con el cuidado y dedicación razonable que deben esperarse de un profesionista. Poniendo la atención, el cuidado y la diligencia que humanamente pueda esperarse de una persona con sentido de responsabilidad.

3a. Independencia mental. Se entiende por independencia mental en una persona cuando los juicios que formula se fundan exclusivamente en los elementos objetivos del caso de que se trata.

Las "Normas relativas a la ejecución del trabajo" se refieren a elementos básicos en que el contador público o licenciado en contaduría debe realizar su trabajo con cuidado y diligencia profesionales, por lo cual se exigen normas mínimas a seguir en la ejecución del trabajo.

Normas relativas a la ejecución del trabajo

1b. Planeación y supervisión. El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, es-

tos deben ser supervisados en forma apropiada.

No me extiendo más en esta norma porque la trataremos ampliamente a lo largo de esta tesis.

2b. Estudio y evaluación del control interno. El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuada 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.

3b. Obtención de evidencia suficiente y competente. Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

Esa evidencia será suficiente cuando se tiene la certeza moral de que los hechos que se están tratando de probar, han quedado satisfactoriamente comprobados como resultado de diferentes pruebas y debe ser competente refiriéndose a aquellos hechos, circunstancias o criterios realmente importantes en relación con lo examinado. Las normas relativas a la información y el dictamen, se refieren a la calidad y requisitos mínimos que el informe o dictamen debe tener, ya que mediante éste el audi-

tor pone en conocimiento a las personas interesadas de los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. Además, el público y el cliente muchas veces lo único que ven del trabajo del auditor es el dictamen.

Normas relativas a la información y el dictamen

- 1c. Aclaración de la relación con estados de información financiera y expresión de opinión. Es factible que el licenciado en contaduría independiente preste servicios independientes de la auditoría para efectos de la dictaminación y, en consecuencia, su nombre aparezca asociado o relacionado con los estados financieros, esos servicios pueden ser de preparación de estados financieros, su interpretación, auditorías parciales, etc. Pero debido a que su principal actividad es la auditoría con propósitos de dictamen, el público lector generalmente lo relaciona con esta última actividad pensando que el licenciado en contaduría ha examinado totalmente los estados financieros y está dando su aprobación final a ellos; por esas razones y lealtad al público mismo y protección de su propia posición y responsabilidad, es indispensable que ningún licenciado en contaduría permita que asocien su nombre a los estados financieros sin una explicación clara del tipo de relación que tiene ha

cia dichos estados financieros.

- 2c. Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Para que los estados financieros sean considerados correctos, es decir, para que presenten razonablemente la situación financiera y los resultados de una empresa, dichos estados deben haber sido formulados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados.

Los principios de contabilidad son ciertas reglas o guías que sirven de base para dirigir las acciones, unificar criterios y normar así la conducta del profesional en la contabilización y preparación de estados financieros.

La observación de dichos principios es:

- I. Un factor determinante en la utilidad que los estados financieros puedan prestar.
- II. Hace posible que se tenga un grado de certeza razonable sobre las descripciones y cifras que forman los estados financieros.
- III. Permite la comparación entre estados financieros de diversas empresas o de un año con otros en la misma empresa.

En conclusión, el auditor al efectuar el examen de los estados financieros debe cerciorarse si estos han sido preparados de conformidad con principios de contabili-

dad generalmente aceptados y así debe aclararlo en su dictamen.

- 3c. Consistencia en la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. No es posible comparar estados financieros de una misma empresa si estos han sido formulados sobre bases diferentes o utilizando principios diferentes.

Es necesario entonces que los principios de contabilidad sean aplicados en forma consistente tanto en el periodo que se revisa como en los anteriores; debido a la importancia que tiene lo anterior, es necesario se declare expresa y explícitamente si los principios de contabilidad han sido aplicados consistentemente con el ejercicio o periodo anterior.

La comparación es básica en la interpretación de los estados financieros de una empresa.

- 4c. Suficiencia de las declaraciones informativas. Los estados financieros se forman de títulos, rubros, clasificaciones, descripciones, agrupaciones, cifras totales o parciales, subtotales, notas explicatorias, etc.

Para que el lector de los estados financieros pueda llegar a conclusiones y tomar decisiones adecuadas, se requiere que la información que se proporcione sea veraz, oportuna y suficiente por parte de la administración

de la compañía, y se cumpla con el principio de "Revelación suficiente".

5c. Salvedades. En el desarrollo del trabajo de la auditoría de estados financieros, el contador público independiente puede encontrarse con determinadas restricciones que le imposibiliten emitir una opinión limpia con respecto a la razonabilidad de la información financiera. Restricciones que pueden tener una importante trascendencia en el conjunto universal de los estados financieros, entonces, procederá a la inclusión de excepciones en algunas de las afirmaciones genéricas de su dictamen. Cuando esto suceda, el auditor procederá a explicar con toda precisión y claridad los motivos que originaron las salvedades.

En resumen, salvedades son las excepciones parciales a las afirmaciones básicas del dictamen.

6c. Abstención de opinión. Cuando el auditor por diversas causas que modifican en su conjunto la situación financiera o los resultados de la entidad auditada, no se encuentra en condiciones de dar una opinión profesional respecto a los estados financieros que audita, debe revelar con toda claridad las causas por las que se abstiene de opinar.

CAPITULO II

LA PLANEACION Y SU IMPORTANCIA

2.1 CONCEPTO DE PLANEACION

Antes de comentar algunos conceptos de la palabra planeación, considero conveniente tener un panorama general del proceso administrativo, dentro del cual se señala la ubicación de la planeación con sus respectivas etapas (ver la página siguiente).

Efectuar explicaciones y definiciones individuales de cada elemento y etapa sería bastante extenso y no ayudaría significativamente al tema.

En términos generales, lo anteriormente expuesto obedece a "los pasos o etapas básicas, a través de las cuales se realiza la administración". Sin embargo, identificarlos individualmente dentro de la vida de una empresa es subjetivo, ya que se dan completándose, influyéndose e integrándose casi a un mismo tiempo.

El elemento de la planeación desde el punto de vista administrativo tiene varias acepciones, entre las cuales se encuentran las siguientes:

EL PROCESO ADMINISTRATIVO

	<u>Elemento</u>	<u>Etapa</u>
	I. Previsión	Investigaciones Cursos alternativos
Fases estáticas	II. Planeación	Objetivos Políticas y reglas Procedimientos Programas, pronósticos y presupuestos Estándares
	III. Organización	Funciones Jerarquías Obligaciones
	IV. Integración	Selección Introducción Desarrollo
Dinámicas	V. Dirección	Autoridad Comunicación Supervisión
	VI. Control	Su establecimiento Su operación Su interpretación

"Planeación consiste en la determinación del curso concreto de acción que se habrá de seguir fijando los principios que lo habrán de orientar, las secuencias de operaciones necesarias para alcanzarlos y la fijación de tiempos, unidades, etc. necesarios para su realización". (1)

"La planeación se lleva a cabo elaborando un sistema de procedimientos y políticas que reflejan los objetivos, ya que un sistema bien planeado contribuirá a obtener los resultados deseados en la mejor forma y con el menor gasto de tiempos y esfuerzos". (2)

"Planeación es la selección y realización de hechos, así como la formulación y uso de suposiciones respecto al futuro en la visualización y formulación de las actividades propuestas que se cree son necesarias para alcanzar los resultados deseados". (3)

"Planeación es una prefiguración simbólica de los hechos y fenómenos que se pretende controlar, o mejor aún, sujetar o subordinar a un programa de acontecimientos previsibles que deberán surgir a la realidad en el orden y con el método que se pre-

-
- (1) Agustín Reyes Ponce. Administración de empresas - Teoría y Práctica.
(2) William P. Leonard. Auditoría Administrativa. 1971.
(3) George Terry. Principios de administración. 1971.

vé emplear para que produzcan el conjunto de resultados que se espera obtener". (4)

"La planeación es la primera fase del proceso administrativo. Consiste fundamentalmente en prever el futuro y con base en ello plantear cursos alternativos de acción, evaluarlos, y así definir lo adecuado a seguir para alcanzar determinado objetivo. Puede comprender por lo tanto, el establecimiento de políticas, reglas, procedimientos, programas, presupuestos, pronósticos o de cualquier otro elemento que tienda a precisar las caracterizaciones y condiciones del curso de acción". (5)

De las anteriores definiciones podemos decir que la planeación es la actividad inicial en donde se indicarán en un sentido racional, las bases de partida hacia un objetivo, considerando siempre que debe tenerse simplicidad y economía de esfuerzos para el logro de los resultados deseados.

Atendiendo a las definiciones anteriores, es razonable exponer su importancia que implica esencialmente al:

- a) Analizar la situación presente (donde me encuentro ahora)
- b) Desarrollar los supuestos relevantes (qué condi-

(4) Daniel Diep Diep. Planeación Fiscal. 1981.

(5) Israel Osorio Sánchez. Auditoría I. 1985.

ciones es probable que existan dentro del plazo de acción del plan)

- c) Establecer objetivos (que deseo lograr)
- d) Desarrollar alternativas (en cuántas formas diferentes puedo alcanzar estos objetivos)
- e) Tomar e implantar la decisión; y
- f) Establecer los procedimientos de revisión y control

La planificación deberá ser un proceso continuo y, por tanto, ningún plan sería definitivo, estaría siempre sujeto a revisión. Por consiguiente, un plan no es nunca el producto final del proceso de planear, sino una especie de informe provisional. Cada planificador tiene distinto modo de subdividir las decisiones que deben hacerse.

Con tal de que se tomen en cuenta todas las decisiones importantes, las diversas maneras de subdividir y dividir un plan en partes son generalmente cuestión de estilo o de preferencia personal, por tanto, no es necesario ocuparme de las ventajas o desventajas relativas a las diferentes formas de dividir un plan dentro de un proceso administrativo.

Como conclusión, vemos que no puede haber planeación sin objetivo u objetivos.

El objetivo es a futuro, sea a corto, mediano o lar-

go plazo, y si estos se cumplen se habrá realizado la planeación.

Para redondear el concepto de planeación, mencionaremos brevemente las etapas de ésta:

Objetivos. Es aquello que pretendemos alcanzar en el futuro como resultado del proceso administrativo. Es el blanco hacia donde apuntamos, y dichos objetivos constituyen los resultados que se pretenden lograr.

Políticas. Son planes dentro del plan. Son otra parte del plan que establece que las actividades se desarrollarán de acuerdo a las conductas adecuadas y en un tiempo determinado. Ejemplos: Ruta Crítica, PERT, Gráfica de Gant, etc.

Procedimientos. Es una serie de labores concatenadas que constituyen la secuencia cronológica y la manera de ejecutar un trabajo; representa la mejor forma de hacer las cosas desde el punto de vista del tiempo, el esfuerzo y los gastos con los que deben mantenerse dentro de los límites señalados por las políticas generales de la empresa.

Reglas. Son normas de conducta aplicables a la totalidad del personal en todo momento y circunstancia. Deben estar perfectamente bien fundamentadas con bases objetivas y son rígidas o estáticas.

Presupuestos. Plan expresado cuantitativamente en unidades monetarias, sus elementos se determinan cuantitativamente. Es la técnica de planeación y predeterminación de cifras sobre bases estadísticas y apreciaciones de hechos y fenómenos aleatorios. Ejemplos: flexibles, fijos, cortos, largos, estimados, estándar, públicos, privados, etc.

Estándares. Parámetros o medidas límites que nos sirven para evaluar y controlar ciertas actividades. Ejemplo: metros, horas, kilos, litros, grados, leguas, puntos, decibeles, watts, etc.

Después de haber mencionado las etapas de planeación, habré de mencionar el concepto de planeación en mi opinión personal.

"La planeación identifica el curso total de las acciones que se habrán de seguir, fijando principios y reglas que la rigen, la secuencia de las operaciones y los tiempos necesarios para su organización.

En resumen, la planeación engloba:

1. Qué acción es necesaria
2. Por qué se debe hacer
3. Dónde se debe hacer
4. Cuándo se debe hacer

5. Quién debe hacerlo

6. Cómo se debe hacer

Es importante el orden porque primero nos indica las acciones necesarias y el orden cronológico en que se deben hacer para lograr el resultado deseado, luego nos indica las actividades que están incluidas y excluye a las otras, luego el lugar específico de cada actividad conforme al plan, luego el tiempo en que habrá de empezar y terminar, no sólo el plan y el programa completo, sino cada una de sus partes; luego especifica las obligaciones y responsabilidades de los miembros del grupo y finalmente la forma en que se debe trabajar y nos sirve como revisión de las contestaciones dadas a las preguntas anteriores. En resumen, es importante el orden para que funcione adecuadamente la planeación.

La planeación tiene ventajas tales como las siguientes:

1. Ayuda a reducir tiempo y esfuerzo, conociendo en forma estimada fechas de iniciación y terminación para cada actividad.
2. Constituye las bases de la actitud futura en lugar de efectuar trabajo al azar en virtud de que se precisan los objetivos principales y se jerarquizan.
3. Es tan importante la planeación como el ejecutar

las actividades ya que la eficiencia no puede venir de la improvisación, y porque todo control es imposible si no se compara con un plan previo.

4. El conocimiento de la planeación por parte del personal afectado ayuda por sí solo a lograr los objetivos.
5. La planeación involucra la creación conceptual de cierto número de subjetivos posibles; la comparación de estos contra los recursos internos y externos y las relaciones de costo-efectividad para el cumplimiento de los objetivos más amplios haciendo que la planeación sea considerada flexible.

La planeación tiene como ventajas que se tiene una visión a futuro, objetivos a realizar, finalidades a alcanzar y conocimientos previos que se proyectan hacia una buena dirección y eficiencia. Advierte sobre optimismo exagerado o irrealizable que pudiera traer consecuencias negativas. Es base para la toma de decisiones y fijación de políticas a seguir (en cuanto a su financiamiento, producción, inversiones, compras, ventas, etc.). Influye para utilizar al máximo el capital propio y prever necesidades oportunamente.

La planeación tiene ciertas desventajas porque está basada en estimaciones o pronósticos en que como toda activi-

dad humana es susceptible de errores, sobre todo al principio de su implantación y a imprevistos en casos fortuitos o de fuerza mayor.

2.2. LA PLANEACION EN EL TRABAJO DE AUDITORIA COMO NORMA DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADA

El contador público o licenciado en contaduría, al ser requerido por una entidad para que emita su opinión acerca de los estados financieros de la misma, debe garantizar un mínimo de calidad en su trabajo, por tal motivo debe cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Una de las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo es la planeación y supervisión.

El contador público o licenciado en contaduría antes de llevar a cabo su trabajo de auditoría, es importante que defina la extensión o alcance de las pruebas selectivas que va a utilizar.

Para lograr lo anterior, el contador público o licenciado en contaduría debe:

1. Conocer cómo se maneja la entidad y qué problemas tiene implícitos
2. Conocer su historia financiera
3. Inspeccionar las plantas y oficinas

4. Conocer sus políticas básicas de contabilidad
5. Estudiar y evaluar su sistema de control interno

El auditor obtendrá una adecuada planeación de la auditoría, resultados satisfactorios que le permitan sustentar su opinión ante la gran responsabilidad que asume; dichos resultados se lograrán también con una adecuada supervisión.

La auditoría de estados financieros, como cualquier otra actividad profesional, no puede ser realizada a la ventura; por lo que para realizarla con éxito razonable, tiene que ser planeada en el sentido de prever antes de emprender cada fase del trabajo, cuáles procedimientos de auditoría van a utilizarse, la extensión que se dará a los procedimientos, la oportunidad en que van a ser utilizados, el personal que intervendrá y los papeles de trabajo en que van a registrarse sus resultados.

En seguida mencionaré el concepto de planeación de auditoría de estados financieros:

La planeación es la primera fase del proceso de la auditoría y consiste en decidir anticipadamente los procedimientos que se van a emplear, la extensión que se le dará a las pruebas, la oportunidad de su aplicación y los papeles de trabajo que se utilizarán, así como la asignación del personal que deberá realizar el trabajo.

La planeación no debe entenderse solamente como un elemento o etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo, sino que ésta debe continuar a través de todo el desarrollo de la auditoría. De igual manera como se comentará más 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.

En el párrafo anterior comento que la planeación debe continuar a través de todo el desarrollo de la auditoría, esto es porque puede suceder que la planeación de una fase o etapa concreta del trabajo no pueda llevarse a cabo detalladamente sino hasta un momento posterior. Cuando esto no afecta substancialmente a los planes para otras fases o etapas del trabajo, se puede diferir la planeación detallada de cualquier parte de la auditoría y comenzar el trabajo sobre otra etapa o fase de la misma. En concreto podemos decir que no es necesario para iniciar una fase o etapa del trabajo de auditoría, que estén planeados detallada y rígidamente todas las fases o etapas de ella, aunque sí es necesario que esté planeada en lo general toda la auditoría y en particular la fase concreta que se va a desarrollar.

Dentro del concepto de auditoría mencionamos a los procedimientos, estos se van a aplicar o a emplear en el transcurso de la auditoría, por lo que es importante mencionar un panorama general de ellos.

Procedimientos de auditoría. Son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativos a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el licenciado en contaduría o contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

El empleo de dichos procedimientos no es siempre el mismo debido a los diversos sistemas de control, contabilidad, organización, etc., que implantan las empresas, aunado a distintos detalles en las operaciones de cada negocio. Por lo que el auditor deberá planear anticipadamente qué procedimientos son los más convenientes para utilizar aplicando su criterio profesional.

A los procedimientos de auditoría se les debe dar una extensión o alcance debido a que generalmente no es posible realizar un examen detallado de todas las partidas individuales que forman una partida global debido al hecho de que muchas operaciones son de carácter repetitivo, y se forman cantidades considerables de operaciones individuales. Por eso se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las partidas individuales y esto deriva en una opinión general sobre la partida global. En el campo de la profesión a este procedimiento se le conoce como "pruebas selectivas".

A la relación de las partidas examinadas con el total de las partidas individuales que forman el universo, es a lo que se conoce como extensión o alcance de los procedimientos de auditoría y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación de la propia auditoría.

Para determinar la extensión o alcance de los procedimientos de auditoría el auditor debe tomar en cuenta, entre otras cosas:

1. El grado de eficacia del control interno
2. El número de partidas que forman el universo
3. El número de errores encontrados en el examen

A la época o al tiempo en que se aplican los procedimientos de auditoría se le conoce como oportunidad.

Muchas veces los procedimientos de auditoría son más útiles y mejor aplicados si se realizan en épocas anteriores o posteriores al cierre del ejercicio.

Esto también se debe planear con mucho cuidado para que se apliquen los procedimientos oportunamente.

Dentro del concepto de planeación de auditoría también mencionamos a los papeles de trabajo y estos son muy importantes dentro de la planeación.

Los papeles de trabajo son cédulas o documentos en donde el licenciado en contaduría o contador público registra los datos o informaciones que ha obtenido en el desarrollo de la auditoría.

Los papeles de trabajo son de vital importancia para el licenciado en contaduría o contador público, ya que estos le sirven para:

1. Fundamentar su opinión
2. Efectuar aclaraciones posteriores
3. Para probar la solidez, calidad y responsabilidad profesional de su trabajo.

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor, los debe utilizar las veces que sea necesario, aplicando en todo momento el deber genérico del "secreto profesional".

2.3 OBJETIVOS DE LA PLANEACION

- A. Obtener la seguridad de que no se nos ha escapado algún detalle importante y la posibilidad de omitir procedimientos.
- B. Proporcionar una secuencia ordenada y lógica del trabajo que se traduzca en ahorro de tiempo.
- C. Facilitar la división del trabajo y a la vez la supervisión.

- D. Evitar que los encargados de realizar la auditoría omitan procedimientos, etc.

En concreto, el objetivo de la planeación de una auditoría de estados financieros es el de fijar ciertos pasos o procedimientos a seguir respetando ciertas reglas y/o políticas, dichos pasos o procedimientos deben seguir un paso secuencial y lógico que nos evite caer en errores, fallos u omisiones, en dichos procedimientos además que otro objetivo es el del ahorro de tiempo y dinero para maximizar o eficientizar nuestro trabajo, esto se logra planeando adecuadamente la división del trabajo, evitando duplicidad de funciones y supervisando el trabajo de cada elemento que participe en la auditoría de estados financieros detectando si cayó en omisiones y/o fallos en algún procedimiento, o es un error digamos numérico (mal sumado, restado, calculado, etc.).

2.4 NECESIDAD DE LA PLANEACION

La planeación es necesaria en la auditoría de estados financieros porque a través de ésta obtendremos resultados satisfactorios que permitan al licenciado en contaduría o contador público fundamentar o justificar su opinión ante la gran responsabilidad de dictaminar los estados financieros de una empresa.

La planeación es una herramienta necesaria y útil para estimar resultados probables.

La planeación es necesaria antes de iniciar el trabajo de auditoría porque nos permite suponer diferentes alternativas y/o estrategias para resolver distintos problemas y obstáculos con posibles resultados potenciales, los cuales representarían también diversas decisiones para lo cual existen otras soluciones, alternativas o estrategias y así sucesivamente se retroalimenta la planeación.

La planeación también es necesaria en cuanto a términos monetarios porque nos ayuda a llevar a cabo determinados proyectos dentro de la auditoría con un mínimo de costo y nos ayuda a coordinar unos proyectos con otros adelantándonos a los acontecimientos, además de que nos ayuda a reducir tiempo en el trabajo de auditoría cuando ésta es adecuadamente planeada.

La planeación de auditoría de estados financieros engloba ciertas actividades ordenadas sistemáticamente y cronológicamente y que se deben cumplir en determinado tiempo (horas, días, semanas, meses o años) y con determinado presupuesto.

CAPITULO III

ELEMENTOS Y ASPECTOS RELEVANTES A
CONSIDERAR EN LA PLANEACION DE AUDITORIA3.1 EL CONOCIMIENTO DEL SERVICIO A
PRESTAR Y LAS CARACTERISTICAS
DE LA EMPRESA A REVISAR

Para poder planear una auditoría específica es necesario, aunque resulte obvio, fijar claramente dos situaciones:

1. Que el servicio quede claramente contratado.
2. Que se tenga plena conciencia de que se está en plenitud de prestar el servicio.

Es necesario que el licenciado en contaduría o contador público se entreviste las veces que sea necesario con su cliente antes del inicio de la auditoría, con la finalidad de definir las condiciones básicas del servicio que va a proporcionar.

Es recomendable que el auditor elabore previamente una lista de los asuntos que va a tratar con su cliente; después de tratarlos, debe evaluarlos y determinar si se requiere o no otra entrevista para aclarar los puntos o problemas que hayan surgido como consecuencia de la entrevista anterior.

Deben distinguirse dos etapas en la planeación:

1. Contratación de los servicios del auditor.
2. Planeación de la auditoría.

La contratación del servicio implica fundamentalmente la aceptación, por parte del auditor, de la responsabilidad total del trabajo y el conocimiento por parte del cliente, del servicio que espera recibir; esto último es particularmente importante ya que no todas las personas saben ciertamente qué es la auditoría de estados financieros y qué beneficios reporta.

Entre los puntos o elementos que el auditor debe fijar para su contratación, tenemos los siguientes:

1. Definir claramente el tipo de servicio que necesita el cliente y si éste se puede prestar.
2. Cuál será el alcance y resultado del trabajo.
3. Las condiciones del servicio, entre éstas encontramos el tiempo que se va a llevar el trabajo de auditoría, la estimación de gastos probables de dicho trabajo, la estimación de honorarios (no es fijación de honorarios sino estimación, debido a los imponderables que pueden surgir en el trabajo de auditoría), etc.
4. Las limitaciones que tenga el servicio.

5. Los elementos que va a proporcionar el cliente para ayudarnos en nuestro trabajo.
6. La coordinación del trabajo en la oficina del cliente y en su caso en bodegas, fábricas, almacenes, etc.
7. Elaboración de una carta convenio.

He nombrado algunos aspectos relevantes que se deben tomar en cuenta para la contratación de un servicio de auditoría de estados financieros y los comentaré brevemente.

Se debe dejar claro el tipo de servicio que se va a proporcionar, pues se puede dar el caso que el cliente al final del trabajo no esté de acuerdo, ya que éste quizá esperaba que además de detectar irregularidades, éstas se corrijan o no se den a conocer a terceros involucrados, o esperaba otro tipo de servicio.

Se debe también dejar claro el alcance del servicio para que no haya malos entendidos con el cliente que quizá espere una revisión al 100 % y ésta por el número de operaciones y su diversidad no nos sea posible hacer. Además, se aclarará que el trabajo arrojará ciertos resultados.

Las condiciones de trabajo o servicio son un punto muy importante tanto para el cliente como para el auditor, ya que éstas implican ciertos parámetros tanto de tiempo co-

mo monetarios y en estos nos basaremos para desarrollar el trabajo y tener una idea de cuándo estará el trabajo y cuánto costarán tanto nuestros honorarios como los gastos que implique el trabajo.

Las limitaciones también se deben tener en cuenta en la contratación, ya que el cliente no podrá exigir resultados exactos si el trabajo de auditoría tuvo limitantes importantes que impidieron conocer ciertos hechos, cifras, operaciones, etc.

Los elementos que va a proporcionar el cliente para ayudarnos en nuestro trabajo se deben estipular en la contratación del servicio, ya que si no es así, esto puede o no proporcionarlos o limitarlos.

La coordinación del trabajo en las oficinas o instalaciones del cliente se debe especificar para que no entorpezca tanto el trabajo del auditor como el de su cliente; nos ahorra gastos y tiempo y se logra realizar un trabajo más eficaz logrando evitar duplicidad de funciones y reforzando la división del trabajo.

Una vez determinado lo que el cliente necesita en una auditoría de estados financieros y habiendo sido aprobado su precio por el cliente, debe prepararse una carta convenio.

En las entrevistas con el cliente debe definirse también a quién se debe dirigir y entregar el dictamen.

Es de vital importancia que el licenciado en contaduría o contador público confirme a su cliente por escrito las bases del trabajo a realizar y éste, a su vez, debe manifestar estar de acuerdo con las condiciones. Lo anterior, con la finalidad de evitar futuras dificultades de interpretación.

Una investigación de los aspectos generales y particulares de la empresa a revisar nos mostrará las características de la empresa a revisar. Dicha investigación comprenderá un estudio y entendimiento profundo del negocio y de sus productos, de la industria y los problemas de los funcionarios y sus aptitudes, de su situación jurídica y fiscal; y finalmente, de todos aquellos aspectos que puedan promover el análisis más eficiente de la empresa en su conjunto.

El auditor debe inspeccionar las instalaciones de la planta y las oficinas de la empresa próxima a ser revisada, así como las operaciones de la organización (poniendo especial interés a las de producción y el sistema de control interno) o con la finalidad de observar la forma en que son realizadas.

El conocimiento de las características de las opera-

ciones se refiere tanto a las normales (productivas, comerciales y financieras) que constituyen el objeto propio de la empresa, así como a las marginales o extraordinarias.

Podríamos clasificar a las características de las operaciones de la siguiente manera:

1. Operacionales
2. Jurídicas
3. Control interno

Dentro de las operacionales encontramos las siguientes:

- la. Normales u ordinarias. Se refieren a las operaciones de producción, compras, ventas, comerciales, de crédito, de pagos financieros, etc.
- lb. Marginales. Son aquellas operaciones habituales pero que no son el fin principal de la empresa (arrendamiento del inmueble, equipo de transporte, maquinaria, etc. intereses en inversiones o valores, etc.).
- lc. Extraordinarias. Operaciones que no se realizan en forma habitual (venta de activo fijo, etc.).

Dentro de las jurídicas encontramos las siguientes:

- 2a. Forma de constitución. Se refieren a la clase de sociedad y documentos legales que conforman su personalidad

(anónima, en comandita, simple o por acciones, de responsabilidad limitada, cooperativa, etc.).

- 2b. Títulos de propiedad de sus bienes. Se refiere a las operaciones con acciones y su manejo, su organización.
- 2c. Otros de carácter contractual. Se refiere a las operaciones establecidas en los contratos de trabajo y su relación con el estado, el régimen de sus propiedades, las condiciones de orden contractual, etc.
3. 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 trataremos más adelante en este mismo capítulo por así convenir al contenido o texto de esta tesis.

Algunos ejemplos de las operaciones en las que hay que poner especial interés en cuanto a su organización y características, son:

- I. Distribución y ubicación de los almacenes. Se debe tener el conocimiento total y la información veraz del sistema de distribución en los almacenes tanto de entrada como de salida, así como la ubicación de dichos almacenes y observar si es adecuada la ubicación para el sistema de distribución de mercancía.

- II. Ubicación de las cajas de custodia de efectivo. Se debe conocer la ubicación de las cajas de custodia de efectivo para que el auditor se dé una idea de que tal ubicación se puede prestar a malos manejos o es la más adecuada para beneficios del negocio.
- III. Control de existencias en patios y almacenes. El auditor debe poner mucha atención en cómo se está llevando a cabo el control y manejo de existencias en patios y almacenes para verificar que éste sea el más eficiente a las necesidades de la empresa.
- IV. Ubicación de archivos. Dicha ubicación debe ser la más adecuada para beneficiar la organización y el control de las operaciones en cuanto al manejo de la información que debe ser eficaz y oportuna (no sería conveniente que el archivo se ubicara en la planta productiva o a un lado de las calderas, etc.).
- V. Operaciones de embarque. El auditor debe conocer perfectamente este sistema para conocer todos los detalles y planear adecuadamente los procedimientos o técnicas aplicables a dicho sistema.

3.2 LA OBTENCIÓN DE INFORMACIÓN NECESARIA
DE CIERTAS FUENTES DE CONSULTA PARA
PLANEAR EL TRABAJO

La obtención de la información necesaria para pla-

near adecuadamente el trabajo de auditoría, se logra de muy diversas formas, de acuerdo con la naturaleza y las condiciones particulares de la empresa dentro de las cuales destacan las siguientes:

1. Entrevistas con el cliente para determinar el objetivo, las condiciones y limitaciones, el tiempo a emplear, los honorarios y los gastos, la coordinación del trabajo con el personal del cliente y todos aquellos puntos que por su naturaleza ameriten ser definidos antes de la iniciación del trabajo.

Este medio de obtención de información lo mencionamos anteriormente como un punto importante en la contratación del servicio de auditoría; ahora le daremos un enfoque diferente.

Por medio de las entrevistas con el cliente, el auditor conocerá los objetivos que persigue dicho cliente, ésta será la primera información que obtengamos; asimismo, se conocerán las condiciones y limitaciones de dicho trabajo, el tiempo que se empleará en base a un acuerdo común.

En cuanto a los honorarios, éstos serán estimados como en cualquier venta de servicios, o sea que para definirlos debe conocerse el costo del mismo servicio al que se le

agregará el porcentaje de utilidad deseada.

Se presentará el costo estimado y precio de venta de una auditoría considerando el sueldo del personal por cuota por hora, pero también puede ser por día, semana o mes.

En la fijación de honorarios intervienen diversos factores, tales como:

- A. El giro de la empresa
- B. Volúmenes de operación
- C. Problemas específicos, etc.

Este conocimiento previamente se logra mediante:

- a) Entrevistas previas con el cliente
- b) Inspección de las instalaciones y observación de las operaciones
- c) Revisión de documentos principales (libros, registros, contratos, actas, etc.)
- d) Investigación con funcionarios
- e) Análisis e interpretación de los estados financieros
- f) Resultados de las auditorías anteriores
- g) Examen del control interno
- h) Eficiencia del personal asignado en el trabajo de auditoría
- i) Tiempo en que se efectuará el trabajo

- j) Ayuda que proporciona el cliente
- k) Costos incurridos por el licenciado en contaduría o contador público, incluyendo los indirectos, etc.

Después que el licenciado en contaduría o contador público ha planeado su trabajo de auditoría y después de haber estimado sus honorarios, es conveniente que elabore una carta-convenio, en la cual deberá incluir claramente los elementos de la misma, que son:

- I Especificación clara y precisa del servicio
- II Definición del alcance y del resultado del trabajo
- III Estimación de los honorarios

Esta carta convenio deberá ser en papel membretado, llevar la fecha correspondiente, a quién va dirigida, la dirección y la firma del auditor.

La carta conveniente es consecuencia de la definición de los objetivos, las condiciones y las limitaciones del trabajo que va a efectuarse; esta carta convenio debe ser por escrito para evitar confusiones, y se especifican los puntos tratados verbalmente en anteriores entrevistas y las bases de contratación, las cuales ya se explicaron anteriormente.

Se determinarán también los gastos que se originan por la atención de asuntos relacionados con el trabajo de auditoría, tales como gastos de viaje, viáticos, transportes foráneos y estos deberán ser pagados por cuenta del cliente.

La coordinación del trabajo con el personal del cliente, también se determinará en la entrevista con el cliente así como todos aquellos puntos que sea necesarios son definidos antes de iniciar el trabajo de auditoría.

2. Otra forma de obtener información para planear el trabajo son las visitas a instalaciones y la observación de operaciones para conocer las características operativas de la empresa y el sistema de control interno.

Es esta fuente de información quizá la más importante para que el auditor se dé cuenta de forma imparcial de la situación de la empresa y se forme un particular criterio.

3. Las entrevistas con funcionarios se deben basar en organigrama vigente de la empresa para identificar las diferentes áreas que la integran, así como la jerarquía de sus funcionarios y empleados para obtener información sobre las políticas generales de la empresa, tanto las relativas a su funcionamiento (productivo, comercial y finan

ciero) como los que se refieren a los criterios de contabilización

Esta forma de investigación es fundamental para planear la auditoría.

4. Otro medio de obtener información es la lectura de algunos documentos que se relacionen con la situación jurídica y legal de la empresa.
5. La revisión de informes y papeles de trabajo de auditorías anteriores para aprovechar la experiencia acumulada, es otra excelente fuente de información para planear la auditoría.
6. La lectura de los estados financieros para obtener información básica sobre el volumen y la naturaleza de las operaciones de la empresa, es de vital importancia en la planeación de auditoría.
7. El estudio y evaluación preliminar del sistema de control interno, es vital para poder efectuar una planeación adecuada y correcta del trabajo de auditoría.

Este último elemento nos proporciona quizás la mejor idea de cómo está la empresa; es una fuente de información que mide la eficiencia de la empresa.

Una vez obtenida la información de las diversas fuentes antes mencionadas, el licenciado en contaduría o contador público podrá prever cuáles son los procedimientos de auditoría que pudieran emplearse, su extensión y la oportunidad en que van a ser aplicados y el personal que se asignará para intervenir en el trabajo de auditoría.

3.3 ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

A continuación menciono algunas definiciones de control interno para abordar de lleno este punto del tema.

"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 políticas prescritas por la dirección". (1)

"El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas de coordinación adoptados para proteger los activos, como son: verificar la exactitud y veracidad de los datos contables, fomentar la eficiencia de las operaciones y

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

alentar el apego a las políticas de administración prescritas de una empresa". (2)

"El control interno contable comprende el plan de organización y procedimientos coordinados usados dentro de un negocio: 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, y c) de 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 e indirecta". (3)

"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 más segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa prescrita". (4)

(2) El Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos.

(3) C. P. Paul Grady.

(4) C. P. Joaquín González Morfín.

El control interno se divide en tres partes o áreas, que son:

- I. Control Administrativo. Que es el plan de organización y todas las medidas y métodos debidamente coordinados que han sido adoptados dentro de la empresa para promover eficiencia en las operaciones y fomentar adhesión a las políticas administrativas descritas.
- II. Control Contable. Es el área 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".
- III. Comprobación Interna. Es la correspondiente a los procedimientos contables, estadísticos, físicos o cualquier otro control que salvaguarda el activo contra desfalcos u otras irregularidades similares. (5)

Es de enorme importancia el estudio y la evaluación del control interno del cliente. Las corporaciones bien dirigidas no confían sólo en los auditores para determinar que

(5) C. P. Montgomery.

las transacciones fiscales están siendo bien manejadas y registradas. Poseen intrincados sistemas de control interno por toda la organización que comprueba con una base regular una y otra vez la caja, los créditos, las ventas, las pérdidas y ganancias, etc. Este control interno es vital para mantener al negocio en terreno seguro y para poder identificar el fraude, el despilfarro o cualquier otro tipo de problema que se presente o surja.

Los controles internos de tipo financiero son un instrumento indispensable en la buena dirección del negocio.

Cuando el control interno está en un nivel bueno, el trabajo del auditor es evidentemente más fácil, pues se puede confiar en dicho control interno como base de la auditoría. Al evaluar el control interno, el licenciado en contaduría o contador público en su papel de auditor procura obtener evidencia en la cual se pueda tener confianza para prevenir, detectar y corregir errores potenciales.

El estudio y evaluación del control interno es la segunda de las normas relativas a la ejecución del trabajo que señala que el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuadas del control interno existente que le sirve como base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, le va a permitir determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de

auditoría.

Como consecuencia del estudio y evaluación del control interno, el licenciado en contaduría o contador público como auditor está obligado a formular sugerencias o recomendaciones constructivas para mejorar el sistema de control interno examinado o revisado y esto deriva en un aumento en la eficiencia en las operaciones de la empresa. Mencionaremos que el auditor está obligado a formular sugerencias, pero aclararemos que no está obligado ni a desarrollar dichas sugerencias ni tampoco a implantarlas, ya que esto le corresponde a la administración de la empresa.

Una planeación adecuada de una auditoría debe incluir un estudio y evaluación del control interno que permita verificar si se tiene información veraz y confiable; si están protegidos los activos de la empresa, si existen eficiencia en la operación del negocio, y si la ejecución de las operaciones se efectúa conforme a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

Como podemos observar en los párrafos anteriores, tanto en las definiciones como en lo que he desarrollado del tema, hasta este momento, los objetivos del control interno son:

- a) Obtención de información financiera correcta y segura

- b) Protección de los activos de la entidad
- c) Promoción de la eficiencia de operación y adhesión a las políticas de la empresa

Este último objetivo, algunos autores lo dividen en dos, pero esto es lo de menos. En mi opinión personal, este último objetivo es uno solo y no se debe dividir en dos.

En seguida presento un cuadro sinóptico de lo que es y en qué se divide el control interno. (Véase página 57)

Al cumplimiento de los dos primeros objetivos anteriormente mencionados se le conoce con el nombre de control interno contable; en cambio, al último objetivo se le conoce con el nombre de control interno administrativo.

En seguida explicaré el cuadro sinóptico, punto por punto, en forma más particular.

I.1 Información financiera correcta y apropiada. Mediante un sistema de control interno adecuado, la administración del negocio obtendrá información financiera veraz, completa y oportuna que le permita tomar decisiones adecuadas. Si esta información es confiable es porque la empresa cuenta con sistema que permite estabilidad, objetividad y verificabilidad lógicamente en su información financiera.

I. Objetivos

1. Información financiera correcta y apropiada
2. Protección de los activos del negocio
3. Promoción de la eficiencia de la operación y adhesión a las políticas de la empresa

1. ORGANIZACION

- a) Dirección
- b) Coordinación
- c) División de labores
- d) Asignación de responsabilidades

2. PROCEDIMIENTOS

- a) Planeación y sistematización
- b) Registros y formas
- c) Informes

II. Elementos

3. PERSONAL

- a) Entrenamiento
- b) Eficiencia
- c) Moralidad
- d) Retribución

4. SUPERVISION

Es requisito indispensable la constante vigilancia

III. Métodos para su estudio

- a) Descriptivo
- b) Cuestionarios
- c) Gráfico

El control interno está diseñado en este punto para suministrar seguridad razonable de que:

- a) Las operaciones se registran para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad o cualquier otro criterio aplicable a dichos estados.

I.2 Protección de los activos del negocio. Antes diremos que los activos son los recursos propios y ajenos con los que cuenta el negocio, por ejemplo:

- a) Efectivo en caja y bancos
- b) Valores de inmediata realización
- c) Inventarios
- d) Cuentas por cobrar
- e) Terrenos
- f) Edificios
- g) Maquinaria, etc.

Por lo tanto, una empresa que cuenta con un apropiado sistema de control interno, ofrecerá mayor protección a sus archivos a fin de evitar sustracciones, siniestros o situaciones similares que traigan como consecuencia el desfallo de la entidad.

Ejemplos de protección de activos que se logran mediante el control interno:

- A. Depositar diariamente la cobranza
- B. Permitir el acceso a los almacenes únicamente a las personas responsables
- C. Firmar los cheques mancomunadamente
- D. Contar con seguros apropiados sobre las propiedades
- E. La persona que custodia la documentación de cobranzas y la propia cobranza, no tiene acceso a los registros y está afianzada
- F. El gerente administrativo custodia bajo llave las facturas y documentos por cobrar
- G. Revisar que todas las salidas de almacén se facturen

El control interno está diseñado en este punto para suministrar seguridad razonable de que:

- a) Las operaciones se registran para mantener datos relativos a la custodia de los activos
- b) El acceso a los activos sólo se permite de acuerdo con autorizaciones de la administración
- c) Los datos registrados relativos a la custodia de los activos son comparados con los activos existentes durante intervalos razonables y se toman las medidas apropiadas con respecto a cualquier diferencia

- d) Existe verificación y evaluación periódica de los saldos que se informan en los estados financieros

I.3 Promoción de la eficiencia de la operación. Si la empresa opera eficientemente, logrará sus metas. El control interno pretende que las operaciones se lleven a cabo en la mejor forma posible eliminando desperdicios. Además, el control interno busca que al ejecutarse las operaciones éstas estén de acuerdo con las políticas establecidas por la administración de la empresa.

En todo momento se debe tener la seguridad de que las actividades que realiza la entidad, se están realizando con el mínimo de esfuerzo y el menor costo posible, existiendo a la vez un apego a las políticas administrativas dictadas por la dirección.

Ejemplo:

1. Detectar desperdicios de tiempo
2. Detectar desperdicios de materia prima
3. Detectar desperdicios de materiales, etc.

Para efecto del estudio y evaluación del control interno, es importante señalar que deben distinguirse lo que es control interno (contable) de los sistemas de contabilidad.

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

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

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

Normalmente las técnicas de control interno están integradas en los sistemas usados para procesar transacciones, de manera que parecen ser parte de las tareas normales del propio sistema.

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

II.1 Organización. Esta identifica y determina las actividades necesarias para lograr los objetivos, delega la autoridad en los diferentes niveles jerárquicos, armonizando y fijando responsabilidades a los recursos humanos que integran la organización, para el mejor logro de sus fines.

- a) DIRECCION. Es la responsabilidad de establecer y supervisar la comunicación y las políticas generales, así como de tomar decisiones.
- b) COORDINACION. Es la responsable de que las partes integrantes de la empresa funcionen con armonía, integradas a un solo organismo homogéneo y que evite y prevea el entorpecimiento de funciones como es la duplicidad o invasión de funciones, innovación de funciones o interpretaciones contrarias o equivocadas a las asignaciones de la autoridad.
- c) DIVISION DE LABORES. Es la responsable de separar las funciones de operación, custodia y registro, con la finalidad de señalar la especialización de labores; mejorar la calidad de los productos; mejorar la calidad de los servicios que se ofrecen, evitando con lo anteriormente expuesto que una misma operación sea manejada desde su origen hasta su registro por una misma persona,

o sea que una misma operación debe ser efectuada por distintas personas.

Ningún departamento debe tener acceso a los registros contables en que se controla su propia operación y bajo este mismo principio el departamento de contabilidad no debe tener funciones de operación o de custodia, sino concretarse al registro exacto y correcto de datos verificando sus respectivas autorizaciones y evidencias de controles aplicables. Lo anteriormente mencionado obedece a que aquellas personas de quienes depende la realización de determinada operación puedan influir en la forma que ha de adoptar su registro o en la posesión de los bienes involucrados en la operación.

Este elemento del control interno hace que una misma transacción u operación deba pasar por diversas personas, independientes todas ellas entre sí.

- d) ASIGNACION DE RESPONSABILIDADES. Es la responsable de que se establezca con claridad los nombramientos dentro de la empresa en cuanto a su jerarquía y esto se hace a través de un organigrama, con el fin de que todos los recursos humanos (personal) identifiquen y ubiquen a superior-

res y subordinados, además de delegar responsabilidades y asignar facultades.

Este elemento de control interno nos dice en resumen que toda transacción u operación (importante, no rutinaria) debe ser autorizada por el responsable y debe existir evidencia de dicha autorización.

II.2 Procedimientos. Son principios que se aplican en la práctica y que garantizan una buena organización. Los elementos de que se auxilian son: a) la planeación y sistematización, b) los registros y formas, y c) los informes.

a) PLANEACION Y SISTEMATIZACION. Es muy importante que la empresa planee debidamente las operaciones que van a efectuarse, para lo cual es indispensable que cuente con un instructivo, ya sea de tipo general o con una serie de instructivos sobre las funciones de:

- A. Dirección
- B. Coordinación
- C. División de labores
- D. El sistema de autorizaciones
- E. Fijación de responsabilidades

Tales instructivos generalmente asumen la forma de manuales de procedimientos y tienen por obje-

to que las operaciones se prevean y sistematicen para asegurar el cumplimiento de las políticas generales establecidas por la dirección por parte del personal, además de uniformar los procedimientos, reducir o impedir errores, hacer más eficiente el entrenamiento del personal abreviando el tiempo de dicho entrenamiento, eliminar o reducir al máximo las órdenes en forma verbal y la toma de decisiones apresuradas y por lo tanto quizá equivocadas.

En el aspecto concretamente contable, la planeación y sistematización exigen al menos un catálogo de cuentas con su respectivo instructivo, o bien, una gráfica de trámite contable y un manual de procedimientos aplicables a las formas, registros e informes contables.

Actualmente, una empresa que no tenga una eficaz planeación, es difícil que realice los objetivos para los cuales fue fundada, por lo cual se requiere de:

1. Control presupuestal
2. Implantación de estándares de producción
3. Distribución y servicios
4. Implantación de un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad
5. Administración por objetivos

b) REGISTROS Y FORMAS. Para la correcta contabili-

zación de las operaciones, la empresa debe contar con formas y registros adecuados diseñados de tal manera que sean sencillos, fáciles de entender y revisar que se cumpla con los procedimientos prescritos.

Cuando hablo de correcta contabilización de las operaciones, me refiero al registro completo y correcto de activos, pasivos, gastos y productos. En resumen, los registros y formas contribuyen a mejorar los procedimientos de control interno.

Ejemplos de registros y formas:

- A. Póliza de diario
 - B. Póliza de ingresos o de entradas
 - C. Póliza de egresos o salidas
 - D. Recibo de nóminas de obreros
 - E. Factura de venta
 - F. Requisición de material para el almacén de materias primas
- c) INFORMES. Con el objeto de que la dirección esté en condiciones de tomar decisiones, es indispensable que cuente con información. Esta debe proporcionarse a los diferentes funcionarios con capacidad suficiente para juzgarla y autoridad suficiente para analizarla, interpretarla, corregir deficiencias y tomar decisiones.

Hay una gran variedad de informes, los principales son:

- A. Balance General Comparativo
- B. Estado de Resultados Comparativo
- C. Estado de Cambios en la Posición Financiera
- D. Informe de Unidades Producidas y Vendidas

con sus respectivos anexos o análisis.

En lo que se refiere a las actividades de producción y distribución, pueden vigilarse de cerca a través de informes periódicos, analíticos y comparativos.

Dichos informes deben incluir cifras históricas y presupuestadas determinando desviaciones y análisis de las mismas.

II.3 Personal. Para que un sistema de control interno opere eficientemente se necesita que la empresa cuente con el personal idóneo, ya que éste constituye el elemento más importante en las entidades, motivo por el cual se deben hacer estudios y evaluaciones especiales con la finalidad de ubicar a cada persona en el puesto ideal.

- a) ENTRENAMIENTO. Es lógico que mientras existan mejores programas de entrenamiento en vigor, más apto y capaz será el personal encargado de los

diversos aspectos del negocio.

Es importante que el personal sea entrenado antes de desempeñar el puesto. Aunque existen muchas entidades que entrenan y capacitan a sus re cursos humanos simultáneamente, o sea ya desempeñando sus labores y bajo la supervisión y vigi- lancia de su jefe inmediato, otras entidades, sin embargo, entrenan a su personal después de las jornadas de trabajo. Sea como fuese, la ca- pacitación del personal es importante para lo- grar una mayor eficiencia en el control interno, ya que cada empleado identificará claramente sus acti- vidades y funciones, además de sus obligacio- nes y esto permitirá la reducción o eliminación de ineficiencia y desperdicio.

- b) EFICIENCIA. Este elemento se da como consecuen- cia de un adecuado entrenamiento, pues es lógico que si la empresa cuenta con buenos programas de ent- renamiento, dichos programas deben lograr per- sonal eficiente; todo esto supeditado al juicio personal de cada individuo aplicado en cada acti- vidad u operación que le corresponde desempeñar. Es de vital importancia que las entidades cuen- ten con métodos específicos para evaluar y cali- ficar el desempeño del personal y que además de-

tecten errores, desperdicios e ineficiencia y conjuntamente o sea paralelamente deben existir métodos que nos propongan medidas correctivas o posibles soluciones.

Dentro de los métodos adoptados por la empresa están los estudios de tiempo y los estudios del esfuerzo realizados por el personal que ofrecen al licenciado en contaduría o contador público la posibilidad de medir comparativamente las cifras representativas de los costos de las diferentes operaciones.

- c) MORALIDAD. Esta es necesaria para conjuntar un buen equipo de trabajo, ya que es obvio que la moralidad y comportamiento del material humano (personal) con que cuenta la empresa es un elemento clave del sistema de control interno. Por tal motivo es de suma importancia e indispensable que la entidad cuente con un departamento de selección de personal que fije requisitos mínimos de admisión y también que los altos funcionarios fijen determinadas políticas tendientes a motivar a su personal, como por ejemplo:

- A. Vacaciones periódicas
- B. Rotación de permisos
- C. Permisos a estudiantes

Es complemento indispensable del elemento moralidad del personal que la empresa cuenta con fianzas de fidelidad que deben protegerla de manejos indebidos de su propio personal.

- d) RETRIBUCION. Se debe retribuir adecuadamente y con justicia al personal, ya que éste realizará un mayor esfuerzo para lograr los propósitos y objetivos de la empresa, realizando sus funciones con entusiasmo, motivación y eficiencia ya que de suceder lo contrario, o sea una retribución injusta y no adecuada, el personal no desarrollará sus actividades con gusto, tratará de trabajar lo menos posible, o hará sus funciones mal, tratando de entorpecer y perjudicar a la empresa. Esto trae como consecuencia ineficiencia, esto sin contar con que el personal trate de hacerse justicia por su cuenta, desfalcando (por medio del fraude, robo, o desperfectos a la maquinaria o mobiliario o instalaciones) al negocio; algunos ejemplos de retribución son los siguientes:

- A. Remuneración adecuada y justa
- B. Planes de pensiones (vejez, invalidez, cesantía)
- C. Caja de ahorros

- D. Seguros de vida y daños
- E. Seguros médicos
- F. Planes de incentivos varios
- G. Premios
- H. Permisos

Además, es fundamental hacer que participe el trabajador escuchando sus sugerencias y problemas de índole personal para que éste no decaiga en su entusiasmo y se puedan cumplir los objetivos del control interno y de la empresa.

II.4 Supervisión. Una vez que se planea y se implementa un sistema de control interno, éste debe vigilarse constantemente y corresponde al auditor interno ejercer una vigilancia constante sobre el cumplimiento del sistema de control interno del negocio. Además, el auditor interno debe proponer medidas correctivas de acuerdo con las necesidades de la empresa.

La supervisión debe ser 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 distintos funcionarios y subordinados y en forma directa o indirecta.

Una buena y adecuada planeación y sistematización de procedimientos y un buen diseño de formas, registros e informes, permite una supervisión casi automática de

los diversos aspectos del control interno.

La auditoría interna que vigila la existencia constante del control interno es, a su vez, un elemento muy importante del mismo control interno.

III. Métodos para el estudio y evaluación del control interno. Al realizar el examen del control interno, el auditor debe plasmarlo en sus papeles de trabajo con la finalidad de:

- A. Comprobar y demostrar que se cumple con la norma que obliga al auditor a examinar el control interno
- B. Fundamentar el alcance o extensión de sus pruebas de auditoría así como la oportunidad de las mismas
- C. Probar su estudio en caso de que surjan dudas o conflictos
- D. Facilitar el trabajo de auditorías posteriores
- E. Auxiliar en la supervisión del trabajo de los ayudantes, etc.

Los métodos más utilizados que existen para evaluar el control interno son los siguientes:

- a) Método Descriptivo
 - b) Método de Cuestionarios
 - c) Método Gráfico
- a) METODO DESCRIPTIVO. La aplicación de este método

consiste en narrar y/o describir las diversas características de control interno, divididas por actividades, por ejemplo:

- A. Por departamento
- B. Funcionarios y empleados
- C. Registros de contabilidad

b) METODO DE CUESTIONARIOS. Este método consiste en elaborar un listado de preguntas básicas en un sistema de control interno y posteriormente se cuentan en las oficinas de la empresa sujeta a examen o revisión.

c) METODO GRAFICO. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos señala que el método gráfico consiste en presentar objetivamente la organización del cliente y los procedimientos que tiene en vigor en sus diversos departamentos o actividades, o bien, en preparar gráficas combinadas de organización y procedimientos.

Se ha dado un panorama general de los objetivos, elementos y métodos necesarios para el estudio del control interno, por lo tanto, ahora me enfocaré en la necesidad que existe de examinar al control interno y las ventajas de dicho examen.

Dentro de las necesidades del examen del control in-

terno encontramos:

1. Una de las afirmaciones básicas que el licenciado en contaduría o contador público manifiesta en el dictamen es esta, que aclara:

"MI EXAMEN SE EFECTUO DE ACUERDO CON LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS"

El estudio y evaluación del control interno es una de las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo y por lo que se tiene que realizar.

Además, la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, considera que ninguno de sus distinguidos miembros se encuentra facultado para opinar sobre las cifras presentadas en los estados financieros, si antes no se ha cumplido con un estudio y evaluación del control interno.

2. El licenciado en contaduría, examina el control interno con la finalidad de señalar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.
3. Para que el auditor pueda informar a su cliente las deficiencias y errores en el control interno, es necesario que lo conozca y esto se logra a través de un estudio y examen del control interno.
4. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, comenta:

"El contador público no debe oponer salvedades, ni abstenerse de emitir su dictamen sobre los estados financieros por deficiencias en el control interno, a menos que concurren las tres situaciones mencionadas a continuación".

- a) Que existan serias fallas u omisiones en determinadas fases del control interno.
- b) Que tales fallas u omisiones pueden afectar a cifras de relativa magnitud en los estados financieros que ha de dictaminar.
- c) Que los deseos de su cliente u otras circunstancias (fortuitas o no) le impidan realizar las pruebas adicionales que se practican para suplir las fallas u omisiones en el control interno y el auditor estime que dichas pruebas adicionales son necesarias para que él quede satisfecho sobre la razonabilidad de las cifras afectadas.

Dentro de las ventajas que se logran al examinar el control interno, encontramos las siguientes:

1. Ahorro de tiempo y trabajo en la auditoría; con esto se logra un beneficio para la empresa auditada y éste ahorra en los honorarios que paga y obtiene información más veraz y oportuna.
2. El auditor no deberá llevar a cabo una revisión total,

sino que aplicará el método de pruebas selectivas, determinando el alcance y oportunidad de las mismas en base al examen y revisión previa del sistema de control interno. La ventaja radica en que el auditor se dirigirá a los aspectos y actividades más relevantes y que más lo requieran y que influyan sobre las cifras presentadas en los estados financieros.

3. Una de las formas más efectivas de medir la importancia relativa de las partidas o rubros y su riesgo probable es el examen cuidadoso del sistema de control interno.
4. A través de la evaluación del control interno sobre los procedimientos de auditoría se determina la elección que el licenciado en contaduría va a efectuar para realizar sus pruebas, su extensión y su oportunidad.

En las primeras auditorías el examen del control interno será más amplio, y después ira decreciendo conforme el auditor está satisfecho del mismo, hasta llegar a exámenes selectivos.

El examen del control interno en los registros contables da mayor confiabilidad al auditor, ya que los registros contables son la fuente de obtención de los estados financieros.

El contador público o licenciado en contaduría, exa-

mina y revisa el sistema de control interno para que se fundamente su confianza en los registros contables, ya que de estos se obtienen y preparan los estados financieros y de estos se basa el auditor para emitir su opinión a través del dictamen y el objetivo final de la auditoría de estados financieros es precisamente el dictamen, motivo por el cual el profesional tratará de emitir una opinión limpia sin ninguna salvedad.

Pero se puede dar el caso que el licenciado en contaduría se encuentre con un pésimo control interno o con la ausencia de esto y, por lo tanto, no está en condiciones de emitir una opinión, por consiguiente, procederá a abstenerse de opinar y en la misma abstención incluirá una explicación amplia de los motivos o razones o circunstancias que lo originaron a la abstención de opinión.

En resumen, la planeación de una auditoría de estados financieros incluye al sistema de control interno, ya que su estudio y evaluación se debe planear para no improvisar sobre la marcha, además de que dicho control interno influye básicamente en la planeación de una auditoría de estados financieros.

Como conclusión, diremos que a mayor eficiencia de control interno más confianza del auditor en los estados financieros y menos pruebas de auditoría se aplicarán y, por

lógica, a menor eficiencia del control interno menos confianza en la razonabilidad de los estados financieros y más pruebas de auditoría se aplicarán.

La administración de la empresa es la responsable de implantar y de implementar el sistema de control interno, lo que al auditor le interesa es determinar el grado de eficiencia del mismo.

La responsabilidad del auditor en relación a la revisión del control interno se podría resumir en:

- A. Cumplimiento de la norma de auditoría "Estudio y evaluación del control interno"
- B. Aplicación de su juicio profesional para determinar la efectividad del control interno
- C. Que en base a lo anterior determine el alcance de su examen
- D. Agotamiento de posibilidades para descubrir casos deshonestos
- E. Justificación de tiempo y gastos en ampliación de cualquier renglón particular de investigación
- F. Proposición de medidas correctivas, sugerencias y recomendaciones al control interno

Para poder planear una auditoría de estados financieros, es necesario que el auditor ponga especial interés en los puntos tanto sólidos y débiles del control interno.

CAPITULO IV

PROCEDIMIENTOS PARA LA FORMULACION
DE UN PROGRAMA DE TRABAJO

4.1 MEMORANDUM DE PLANEACION

La comprensión del negocio del cliente nos da la perspectiva necesaria para ejecutar eficazmente las tres etapas del proceso de auditoría: planificación, ejecución y conclusión que conducen al dictamen.

Para desarrollar una planeación eficaz de una auditoría, es necesario dar a la auditoría un enfoque empresarial, siendo los factores clave en la aplicación de dicho enfoque los siguientes:

1. Participación intensa del socio y del gerente en la planificación de la auditoría.
2. Se debe tener en cuenta los conocimientos acumulados (experiencia) sobre el negocio del cliente en auditorías anteriores para planear el trabajo de la auditoría actual.
3. Debe existir interés en comprender el negocio del cliente.
4. Utilización de un enfoque "de arriba hacia abajo" en la identificación de las áreas importan-

tes del trabajo.

5. Reconocimiento de los riesgos relativos en la planificación y ejecución del examen.
6. Definiciones anticipadas y claras de los objetivos de la auditoría, como base para la acción subsiguiente.
7. Debe existir seguridad de que los procedimientos y pruebas (fuentes de evidencia) de auditoría que se planean aplicar son los adecuados.
8. Identificación específica de los controles clave.
9. Uso de programas específicos de auditoría, ideados para alcanzar objetivos de auditoría, especialmente adaptados en forma detallada para cada cliente en particular.

El objetivo primordial es incorporar en el memorándum de planeación aquellas fases que ayudarán más eficaz y eficientemente a conseguir los objetivos de auditoría definidos en cada examen en particular.

Un memorándum de planeación deberá ser efectuado por el senior a cargo de la auditoría bajo la supervisión del socio del despacho y del gerente a cargo. Deberá ser aprobado, por escrito, por el socio antes de iniciar el trabajo. La preparación del memorándum sirve esencialmente pa-

ra lo siguiente:

- A. Asegura que el trabajo de auditoría está basado en los puntos de vista de los miembros más experimentados del equipo, el socio y el gerente.
- B. Documenta el proceso de planificación y asegura que quedará un registro de las razones del alcance de la auditoría.
- C. Reduce la posibilidad de cualquier malentendido del trabajo al ser ejecutado.
- D. Facilita la revisión de la auditoría, permitiendo concentrarse en la evaluación de los resultados y no en el alcance del trabajo.

Si bien el trabajo siempre tendrá que ser cuidadosamente planificado con antelación, en la práctica será necesario a veces modificar el plan; la necesidad de una permanente evaluación significa que todo el personal tendrá que adoptar un enfoque flexible en su trabajo y utilizar su iniciativa. Normalmente, las pruebas específicas en el trabajo de auditoría serán suficientes, pero no deben ser aceptadas sin discusión. Si de alguna forma parecen poco adecuadas o impropias, o parece existir un método más económico para alcanzar el mismo grado de eficiencia, el auditor a cargo deberá evaluar cuáles son las mejoras o alteraciones que deben ser introducidas y discutidas con el gerente.

Las razones de cualquier cambio en el alcance posterior a la etapa de planificación, deben ser explicadas claramente en los papeles de trabajo.

La razón de que se elabore un memorándum de planeación es que el auditor debe dejar evidencia en sus papeles de trabajo de haber planeado la auditoría (Boletín E 01, Normas y Procedimientos de Auditoría), además de las ventajas ya mencionadas anteriormente.

Ahora, explicaré brevemente aquellas fases incorporadas en el memorándum de planeación que ayudarán más eficaz y eficientemente a lograr los objetivos de auditoría definidos en cada examen en particular.

1. Participación intensa del socio y del gerente en la planificación y administración de la auditoría. Ningún otro aspecto puede contribuir más al éxito de una auditoría que un plan bien trazado. Hasta el más pequeño y simple trabajo de auditoría requiere de planeación y supervisión oportunas.

Este trabajo debe ser realizado por los miembros del equipo de auditoría que posean un criterio maduro y los conocimientos necesarios sobre las condiciones particulares del negocio del cliente. Es importante la participación activa tanto del socio a cargo como la del gerente en la etapa de planeación, a fin de que el trabajo sea

completado con un máximo de eficiencia y eficacia. La ausencia de planeación y dirección bien definidas puede resultar en el desperdicio de esfuerzos, exceso de trabajo en áreas equivocadas, o atención insuficiente en áreas de alto riesgo.

2. Se deben tener en cuenta los conocimientos acumulados (experiencias) sobre el negocio del cliente en auditorías anteriores para planear el trabajo de la auditoría actual. Es cierto que los informes sobre los estados financieros son preparados a una fecha determinada y abarcan un determinado periodo de la vida de una empresa. Sin embargo, la estructura empresarial que ampara a los estados financieros y al correspondiente proceso de auditoría es continua. En el caso de exámenes recurrentes, se habrá ya acumulado un volumen substancial de conocimientos sobre la naturaleza del negocio, y sus sistemas contables y procedimiento de control. La obtención de estos conocimientos no comienza de nuevo con cada sucesivo examen.
3. Debe existir interés en comprender el negocio del cliente. Los contadores individualmente y en conjunto, cada vez se acercan más a la conclusión de que no pueden prestar un servicio adecuado viendo sólo cifras. Un enfoque distinto, un enfoque que se basa en el conocimiento del

negocio y de sus operaciones ha llegado a ser esencial.

El enfoque de negocios en auditoría es un hecho que ha venido recibiendo un mayor énfasis e interés en los años recientes.

En esta época moderna de grandes negocios y sus crecientes complejidades, el auditor debe ver cada problema pensando en qué es lo mejor y más adecuado para el negocio.

El enfoque de negocios en auditoría comprende, entre otras cosas:

- a) Un conocimiento de la compañía y sus productos, la industria y sus problemas, los funcionarios y sus aptitudes y las condiciones del negocio.
- b) La habilidad de discutir los problemas del cliente y de la industria con la gerencia de la compañía, en tal forma que tengan confianza en el juicio del auditor y en sus conocimientos de los distintos asuntos que afectan al negocio, aceptan sus recomendaciones y requieren sus consejos y ayuda tan frecuente como sea posible.

El primer paso esencial es un enfoque de negocios, consiste en familiarizarse con las operaciones del cliente; sentir el negocio y preguntarse, entre otras cosas:

- A. ¿Cuáles son los problemas operativos reflejados en los estados financieros?
- B. ¿Qué factores contribuyen a la situación financiera de la compañía?
- C. ¿Cuáles son las políticas de venta de la compañía, sus métodos de producción y distribución, y cuáles son sus políticas financieras?
- D. ¿Cuáles son sus objetivos básicos y la filosofía real de la compañía?

El auditor debe conocer la respuesta a todas esas preguntas. Mucho del conocimiento del negocio se adquiere con la experiencia. El hombre de negocios ve sus operaciones pensando cómo aumentar las ventas, reducir los costos, mejorar sus productos y construye su organización, además de diseñar sus políticas para lograr cumplir con los objetivos fijados.

Por otra parte, como auditores, muchos de nosotros nos hemos preocupado tanto de los documentos, que hemos fallado en determinar su efecto en cuanto al personal, máquinas y materiales que representan.

Si el auditor ha de semejarse al hombre de negocios y una de las mejores formas de lograrlo es observando cómo operan, observarlo tomar decisiones, observar cómo evalúa las distintas posibilidades de un problema y la forma prácti

ca en que los resuelve.

Pero el auditor no debe engañarse a sí mismo, no importa cuánto trate, el auditor nunca sabrá tanto del negocio del cliente como el cliente mismo. Su propósito debe ser lograr el máximo conocimiento de lo realmente importante lo más rápido posible, de manera que tenga bases adecuadas para evaluar la compañía y las decisiones de sus funcionarios.

4. Utilización de un enfoque "de arriba hacia abajo" en la identificación de las áreas más importantes de trabajo.

La auditoría no comienza con el examen de las transacciones individuales o documentos, comienza con un examen de toda la compañía como sigue:

- a) Se empieza por entender la estructura superior y general de toda la organización, así como una comprensión de los estados financieros en conjunto.
- b) En seguida se divide el conjunto en partes posibles: unidades comerciales o centros operativos, componentes de los estados financieros, etapas de una secuencia de procedimiento, etc.
- c) Luego se determina cómo cada una de éstas se relaciona con el conjunto, qué riesgos deben ser tomados en cuenta, cuáles son los objetivos de auditoría para cada parte, cuál es la profundidad y tipo de prueba de auditoría necesaria.

El enfoque de "arriba hacia abajo" nos ayuda a identificar la línea que divide los asuntos importantes de los detalles insignificantes.

En síntesis, la meta fundamental consiste en identificar los aspectos del negocio (políticas, procedimientos, transacciones, saldos o controles) que tienen fuerte impacto sobre los estados financieros.

5. Reconocimiento de los riesgos relativos en la planificación y ejecución del examen. En la etapa de planeación debemos identificar todos los grados de riesgo de auditoría involucrados. El análisis de riesgos involucra la consolidación de los factores presentes en el trabajo en su conjunto que incluye la actividad del negocio, sus productos, los tipos de control, financiamiento y otros factores.

Involucra también, la identificación de los sistemas de transacciones y otras áreas de interés para la auditoría que ofrezcan mayor posibilidad de errores significativos o irregularidades, o la omisión de información importante que pudiera pasar desapercibida en la mayoría de los casos.

6. Definiciones anticipadas y claras de los objetivos de la auditoría como base para la acción subsiguiente. Un enfoque de auditoría por objetivos requiere que estos

sean definidos anticipadamente para que el auditor en base en los objetivos conocidos planee el curso de las acciones a seguir.

7. Debe existir seguridad de que los procedimientos y pruebas (fuentes de evidencia) de auditoría son los adecuados. Para satisfacernos de que conseguiremos alcanzar los objetivos de auditoría que hemos identificado, podemos seleccionar varias posibles fuentes de información y procedimientos. Las principales fuentes son:

- A. Procedimientos de examen analítico
- B. Pruebas sustantivas de detalle
- C. Pruebas de Cumplimiento de Controles Clave

durante la etapa de planeación, deberá darse especial consideración al grado de satisfacción de la auditoría que nos pueden brindar los distintos procedimientos contemplados. De lo contrario, se podría caer en el caso de dedicar tiempo y esfuerzos a la ejecución de un volumen mayor de trabajo que el requerido por las circunstancias.

8. Identificación específica de los controles clave. Al examinar los sistemas contables y procedimientos de control del cliente, debemos identificar los controles principales o controles clave.

Un control clave es un procedimiento que siempre debe funcionar eficazmente, contribuirá significativamente para

que el sistema contable produzca información y a través de ésta depositaremos nuestra confianza para formarnos una opinión sobre los estados financieros.

Es frecuente que se prefiera contar más en los procedimientos de control que en la inspección directa de un saldo o de una transacción que aparezca en los libros.

9. Uso de programas específicos de auditoría, ideados para alcanzar objetivos, especialmente adaptados en forma detallada para cada cliente en particular. Un programa de auditoría cuidadosamente preparado es fundamental para alcanzar los objetivos en forma eficiente y efectiva. Una buena planeación requiere de programas estructurados para cubrir las necesidades de un trabajo específico; es decir, hecho a la medida.

Si bien hay muchos aspectos comunes a muchas organizaciones, es poco probable que un programa estándar nos pueda brindar un marco adecuado para un examen individual, sin antes haber sido específicamente adoptado.

El programa de trabajo hecho a la medida refleja nuestros conocimientos acumulados sobre el cliente, sus actividades, su sistema contable, etc.

La guía general de trabajo o matriz de planeación es una continuación del memorándum de planeación en donde debe

cubrirse el qué, cómo y por qué de las pruebas o procedimientos generales aplicables. Es decir, atendiendo al criterio del auditor se detallaron las áreas a realizar y un breve comentario de las pruebas necesarias, derivándose de ello la elaboración de programas de trabajo generales para cada caso en particular.

Al igual que en el memorándum de planeación, pueden surgir cambios en la guía general de trabajo o matriz de planeación posteriores a su terminación; las razones del cambio, ya sea en el alcance o en la oportunidad de las pruebas deben comentarse con el cliente en caso de que afecten significativamente la fecha de la terminación de la auditoría.

4.2 CLASIFICACION Y TIPOS DE PROGRAMA DE TRABAJO

El programa de auditoría es un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar, y la oportunidad en que se han de aplicar.

Atendiendo a que cada compañía es única y tiene características específicas, se deberá dar una atención especial en la fase de planeación a los diferentes programas a utilizar dependiendo de las necesidades o circunstancias que se representan en cada caso.

Atendiendo al grado de detalle a que llegan los programas de trabajo se les puede clasificar en programas estándar y programas específicos.

Los programas estándar se limitan a enunciados genéricos de las técnicas y procedimientos a aplicarse. Su uso es para un número considerable de empresas con giros diferentes y su elaboración la efectúa un despacho. Los programas específicos describen y analizan en forma práctica la aplicación de los procedimientos y técnicas de auditoría para cada situación en particular. Son responsabilidad del encargado de la auditoría y deben ser aprobados por el socio y el gerente.

4.3 ELABORACION DE UN PROGRAMA GENERAL DE TRABAJO

El auditor, al planear los programas de trabajo de auditoría, deberá hacer uso de todas las ventajas que le proporcione la documentación e información reunidos en el archivo permanente, en la matriz o guía general de trabajo y el memorándum de planeación, en sus conocimientos de la empresa, en su criterio personal, etc., con el objeto de no incorporar en el programa procedimientos excesivos o que dupliquen las pruebas selectivas de auditoría.

Cada programa de trabajo debe ser cuidadosamente pre

parado para asegurar que los pasos individuales lleven a la consecución de los objetivos requeridos. Cada paso del programa debe estar suficientemente detallado para eliminar la posibilidad de malos entendidos, aún en el caso de un miembro inexperto del personal, respecto a la naturaleza y extensión específicos del trabajo a ejecutarse.

Un programa de auditoría puede estructurarse identificando los aspectos clave de control evaluados en el control interno, y darles seguimiento en una prueba de procedimiento que indique paso a paso las tareas a ejecutarse.

La flexibilidad es esencial en cualquier programa de auditoría, entendiéndose por flexibilidad la posibilidad de adicionar o eliminar procedimientos de auditoría inapropiados.

A medida que cada punto del programa quede cubierto, el auditor deberá rubricarlo y hacer referencia a la cédula donde se encuentra efectuado el trabajo.

El valor de los programas de auditoría radica en que sirven como una herramienta para exigir al auditor el uso de su iniciativa para proyectar procedimientos que pudieran ser de utilidad y no considerados en el programa.

Los programas deben ser revisados y aprobados por el gerente antes de usarlos en cada examen.

Un programa de trabajo de auditoría debe incluir por lo general los siguientes elementos:

- A. Un espacio para la aprobación del gerente antes de su uso.
- B. Los objetivos de auditoría a alcanzar de acuerdo a cada punto del programa, siguiendo los procedimientos de auditoría seleccionados.
- C. Los pasos para determinar que los factores que se consideran en la planeación no han cambiado significativamente.
- D. Los procedimientos por los cuales el auditor, antes de realizar las pruebas detalladas, obtiene una comprensión personal del sistema contable y reconfirma que los controles clave están vigentes.
- E. Un espacio para cruzar la referencia a la cédula donde se efectuó el trabajo.
- F. Un espacio para que se indique la conclusión a que se llegó sobre el trabajo realizado.
- G. Un espacio para que el gerente y el socio aprueben el trabajo efectuado.

Como resumen, podemos observar que la información contenida en un programa de trabajo son los datos que toda cédula de auditoría tiene, observaciones importantes respec-

to al control interno, como son: a) deficiencias, b) puntos sólidos del control, objetivos de la auditoría y descripciones de las pruebas, alcance, oportunidad y personal que va a desarrollar el trabajo. Dicha descripción puede dividirse en las fechas en que se realizó el trabajo: a) preliminar, b) cierre, y c) final.

Podemos mencionar como las ventajas más importantes de los programas de trabajo:

- a) Constituyen una importante herramienta en la planeación y control del trabajo de auditoría.
- b) Desarrollar la auditoría y obtener resultados satisfactorios.
- c) Facilita la supervisión, la cual es menor de la que en otras circunstancias sería necesaria, permitiendo al encargado concentrar su atención en trabajos que demanden un mayor grado de dificultad y guía a sus ayudantes en el desarrollo de su trabajo.
- d) Ayuda en la división de labores y fijación de responsabilidades eliminando las posibilidades de omisión de aspectos importantes en el área a cubrir.
- e) Controla el tiempo real para compararlo con el estimado.

- f) Asegura la aplicación de los procedimientos seleccionados a través de una secuencia de trabajos más lógicos.
- g) Determina el trabajo que falta por realizarse.
- h) Proporciona la evidencia del trabajo realizado, incluyendo los cambios efectuados durante el transcurso de la revisión y conforme a las circunstancias presentadas.
- i) Ayuda en la estimación de los honorarios.
- j) Es una base para la planeación y programación de la auditoría del siguiente año, así como es una base para la comparación del año presente con anteriores.

En resumen, los programas de trabajo constituyen el resultado de la planeación y son en consecuencia la evidencia de que se cumplió con la norma de auditoría, planeación y supervisión.

En seguida elaboraré un ejemplo de un programa general de auditoría; en este caso, de Caja y Bancos:

COMPANIA "ESTRELLA", S. A. DE C. V.

PROGRAMA DE AUDITORIA

EFECTIVO EN CAJA Y BANCOS

Paso N°	Operación	Esti- mado	Real	Ref.	Hecho por	Fecha
	PRELIMINAR					
1	Examinar los procedimientos de contabilidad y el sistema de control interno establecido					
2	Poner el expediente continuo de auditoría al corriente					
3	Precisar las cédulas preparadas por el personal del cliente que vamos a utilizar y realizar los arreglos convenientes con el cliente					
4	Examinar los papeles de trabajo del año anterior para mejorar su formato y contenido y suprimir el trabajo innecesario					
5	Revisar junto con sus ayudantes el programa y el trabajo a desarrollar					
	FINAL					
6	Practicar arqueos de fondo					

Paso N°	Operación	Esti- mado	Real	Ref.	Hecho por	Fecha
7	<p>fijo de caja al cierre del ejercicio por sorpresa</p> <p>Al mismo tiempo con el arqueo a que se refiere el punto anterior, llevar a <u>ca</u>bo el siguiente trabajo:</p> <p>a) Arquear la cobranza pendiente de depósito</p> <p>b) Arquear cheques no <u>entre</u>gados</p> <p>c) Solicitar a la empresa que nos elabore una lista de cheques expedidos a funcionarios y empleados durante los últimos cinco días del ejercicio y primeros cinco del siguiente, para cerciorarnos que corresponde a operaciones propias y normales del negocio</p> <p>d) Hacer corte de cheques y concluir sobre el resultado de nuestro examen</p>					
8	<p>Solicitar a la empresa copias fotostáticas de sus <u>con</u>ciliaciones bancarias</p> <p>a) Verificarlas numéricamente</p> <p>b) Cotejar los saldos del</p>					

Paso N°	Operación	Esti- mado	Real	Ref.	Hecho por	Fecha
	banco a confirmaciones bancarias con los saldos del libro diario y mayor					
	c) Precisar si existen partidas antiguas de conciliación que ameriten alguna investigación especial					
	d) Limpiar o depurar partidas de conciliación con el estado de cuenta del periodo posterior					
9	Efectuar un memorándum en relación con el tipo de conciliación seleccionado					
10	Hacer el cotejo de las firmas reportadas por los bancos con las actas del consejo					
11	Elaborar y mandar a los bancos con los que opera la empresa, solicitudes de confirmación de saldos					
12	Investigar si las cuentas bancarias están sujetas a restricciones					
13	Preparar un resumen de observaciones					
14	Revisar los papeles de trabajo (el encargado de la audi-					

Paso N°	Operación	Esti- mado	Real	Ref.	Hecho por	Fecha
15	toría) Limpiar los puntos de revisión					
16	Escribir la conclusión y firmar el programa					
EXCEPCIONES ENCONTRADAS:						
CONCLUSION:			TIEMPO TOTAL			

Este programa casi en su totalidad fue tomado del Seminario de Investigación Contable de Carlos Cea Herrera, Auditoría. UNAM., 1972. Director del Seminario, C.P. Daniel Alvarez Ramírez.

CAPITULO V

SUPERVISION

5.1 ANTECEDENTES, CONCEPTO Y PERSONAL
QUE EJERCE LA SUPERVISION

La palabra supervisión proviene de dos vocablos latinos: super que significa "sobre" y visión que significa "ver"; de aquí que un supervisor es comunmente descrito como aquel que vigila a sus trabajadores. Si echamos un vistazo al pasado, el trabajo de supervisor se derivaba de la actividad del hombre que en otros tiempos estaba encargado de un grupo de esclavos; su función era la de proteger los intereses de los propietarios.

En otras épocas el supervisor era el jefe, era el hombre más fuerte de la cuadrilla y que se imponía por sus puños, de tal manera, que cuando su papel de líder era puesto en duda por alguno de la cuadrilla, ambos se encerraban en un cuarto y peleaban.

Cuando las puertas eran abiertas y aparecía el mejor hombre, sangriento y victorioso, ese era el supervisor. En los principios de la industria, antes que existieran tantos departamentos de staff, el supervisor era el hombre orquesta: reclutaba, despedía y disciplinaba; su objetivo era

producir, al menor costo, seleccionaba materiales, arreglaba el lugar de trabajo, hacía inventarios; era verdaderamente un hombre equipo y, aunque no se diera cuenta, resultaba toscamente ineficiente. La llamada administración científica fue una protesta en contra de la ineficiencia del supervisor. Taylor quiso que los supervisores fueran especializados según sus funciones, constituyendo la especialización que es la clave de la eficiencia. A través de dicha especialización, el supervisor es actualmente la persona que tiene bajo su mando a otras personas.

En seguida menciono el concepto de supervisión:

Supervisión es la acción de ejercer inspección, vigilancia, orientación, dirección y control por parte de una persona o una institución sobre otras personas y/o instituciones de menor nivel jerárquico.

En base al concepto anterior de supervisión en forma general, mencionaré el concepto de supervisión en auditoría:

SUPERVISION EN AUDITORIA. Es la vigilancia y control que ejerce un funcionario o miembro de un despacho de mayor nivel jerárquico, sobre otro de menor nivel jerárquico, para que se lleve a cabo en forma correcta y adecuada la aplicación de los procedimientos de auditoría tanto en su naturaleza, alcance y oportunidad y puede realizarse en forma

automática o mediante personal especializado (en el caso de que intervenga el departamento de auditoría interna en lo que respecta a la vigilancia del cumplimiento del control interno).

La supervisión se da de arriba hacia abajo empezando con los socios, que son las personas que tienen la máxima autoridad y el mayor nivel jerárquico en el organigrama. Los socios influyen en la selección del personal, planean la capacitación del mismo, determinan políticas de operación para sus oficinas, elaboran y/o revisan y aprueban los informes de auditoría, y se aseguran que los principios y normas de auditoría se hayan cumplido. Generalmente son los socios quienes participan en los contratos con los clientes a los cuales por vez primera se les vaya a auditar, o en los casos en que vayan a prestar servicios de consultoría administrativa, en investigaciones especiales y en los casos en que el despacho haya de representar a sus clientes ante las autoridades fiscales.

Son los socios los que ejercen supervisión sobre todo en una forma directa, vigilando y orientando a los gerentes y en forma indirecta a los demás miembros del despacho.

En algunos despachos se les llama gerentes y en otros directores, y son responsables directamente con los socios, estos a su vez vigilan y orientan a los supervisores.

Los supervisores son aquellos elementos del despacho que tienen bajo su jerarquía a los auditores en jefe o auditores senior, y se encargan de guiar e instruir a los audito-

res senior además de asesorarlos y orientarlos, y en el organigrama son la parte media o mediadora entre los socios y gerentes arriba y los auditores senior, semisenior y ayudantes abajo.

El auditor en jefe o senior deberá ser graduado en la carrera de Licenciado en Contaduría o Contador Público titulado. Los deberes, responsabilidades y autoridad de un auditor en jefe o senior habrán de variar dependiendo de muchos factores, tales como el número de personas que integran la firma de contadores públicos, tipos de trabajos de los clientes y de su capacidad y experiencia. Normalmente un auditor en jefe o senior será el encargado directo de una o más auditorías. Deberá estar capacitado para planear una auditoría y para revisar a las personas que dependen de él, así como aprobar los papeles de trabajo, elaborar declaraciones fiscales y formular el dictamen de auditoría.

El auditor senior supervisará directamente al auditor semisenior e indirectamente a los demás miembros del despacho jerárquicamente abajo de su nivel.

Los auditores semisenior también deberán tener el título de Licenciado en Contaduría o Contador Público, o bien estén a punto de obtenerlo, ellos supervisarán a los ayudantes.

Los ayudantes de auditoría son el personal en el que se ejecuta una mayor supervisión ya que son personas que están iniciando su carrera profesional generalmente. Bajo la supervisión de un auditor senior o semisenior ellos llevan a cabo el trabajo detallado de rutina relacionado con la auditoría. Algunas tareas que realizan por ejemplo: la verificación de las sumas, de las multiplicaciones, la comparación de los registros que pasen del libro diario al libro mayor con base en la documentación de tipo contable, etc.

5.2 IMPORTANCIA

No es posible ni conveniente que el propio auditor realice todo el trabajo de auditoría, ya que existen muchas labores sencillas o rutinarias que no requieren la capacidad profesional del auditor y que pueden ser realizadas por sus ayudantes, que estando debidamente jerarquizados (en las grandes firmas de despachos existen diferentes niveles entre los ayudantes) de acuerdo con el trabajo que realizan y con su propia capacidad y entrenamiento pueden ejecutar el trabajo y tomar decisiones menores, al utilizar ayudantes se da la oportunidad de prepararlos para la actividad profesional y se beneficia al cliente a no elevar demasiado el costo de la auditoría.

Pero la delegación de funciones descargada en los

ayudantes, no libera al auditor de la responsabilidad personal e indeclinable que tiene todo trabajo ante su cliente y los terceros (fisco, trabajadores del negocio, inversionistas, accionistas, etc.) que utilizan los estados financieros dictaminados.

Es indispensable una adecuada supervisión por parte del auditor para con sus ayudantes que permita orientarlos y dirigirlos en su trabajo de la mejor forma posible, además que le permite al auditor cerciorarse y confiar en la efectividad y autenticidad de los estados financieros que obtiene a través del trabajo de sus ayudantes y de sí mismo.

La importancia de la supervisión es mucha, tanto así, que debe ejercerse en todos los niveles o categorías del personal que intervenga en el trabajo de auditoría.

De acuerdo con la organización de un despacho existen diversos niveles de experiencia en su estructura como son los socios, los auditores con diferentes grados de experiencia y responsabilidad, etc.

Hay diversas situaciones que se pueden presentar en la práctica al personal que participa en la planeación, desarrollo y terminación del trabajo de auditoría por lo que la supervisión debe hacerse en base a dichas situaciones específicas, y a la estructura jerárquica del despacho. Sin

embargo, todo trabajo realizado debe estar supervisado por un miembro del despacho de mayor experiencia y capacidad profesional, de tal forma que el auditor asuma la responsabilidad total del trabajo como si él lo hubiera realizado personalmente.

No nos podemos basar totalmente en la experiencia, ya que el entrenamiento técnico y la capacidad profesional también cuentan.

No toda persona que tenga un elevado grado de preparación o entrenamiento técnico (estudios universitarios profesionales) tiene aptitudes para el puesto de auditor y, por lo tanto, requerirá de una supervisión y viceversa. Hay personas con un grado de preparación o entrenamiento técnico bajo, pero que se han forjado un puesto en base a sus aptitudes naturales para realizar el trabajo de auditoría.

En el boletín E-01 del libro Normas y Procedimientos de Auditoría, hay un pronunciamiento que resume lo anteriormente mencionado, y que dice que la supervisión debe ejercerse en proporción inversa (contraria) a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor.

Este pronunciamiento, en resumen dice que cuando hay niveles altos de experiencia, preparación técnica y capacidad profesional, la supervisión será menor, y cuando existan

niveles bajos de experiencia, preparación técnica y capacidad profesional, la supervisión será mayor.

En conclusión, la importancia de la supervisión radica en que una de las normas de auditoría generalmente aceptadas relativas a la ejecución del trabajo nos dice que: El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente, y si se emplean ayudantes, estos deben ser supervisados de manera apropiada.

Y por lo tanto, a través de ejercer la supervisión, se cumple con esta norma.

5.3 ETAPAS EN QUE SE EJERCE LA SUPERVISION

La supervisión debe ejercerse en todas las etapas de la auditoría, las cuales son las siguientes:

- a) Planeación del trabajo
- b) Ejecución del trabajo
- c) Terminación del trabajo

Cuando el licenciado en contaduría o contador público ha establecido un adecuado sistema de supervisión, podrá verificarlo, analizarlo y corregirlo en donde lo considere conveniente, en determinado momento o etapa, y así poder emitir su opinión en el dictamen.

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

- a) El análisis de los grados de experiencia y capacidad profesional de los auditores que participarán en el trabajo, para asegurarse de que son las personas idóneas y adecuadas. Si por alguna causa o motivo existiera cierta capacidad inferior o superior a la requerida, se corregirá con mayor supervisión en el caso de capacidad inferior y con una supervisión menor, pero directa del contador público que dictamina en el caso de capacidad superior.
- 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 tener la seguridad de que se darán los pasos necesarios tendientes a realizar un trabajo de máxima calidad profesional.
- c) Discusión del plan de trabajo elaborado por el auditor encargado.

En esta etapa se evalúan los alcances de los procedimientos que se van a ejecutar en cada una de las áreas para ajustarlos de acuerdo con la eficiencia del control interno que lleve a cabo el

cliente, y con los objetivos del trabajo. En este aspecto, la supervisión es muy importante, porque a través de aplicarla, 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 participa en el trabajo.

La supervisión en la etapa de ejecución de la auditoría comprende:

- a) Revisión del programa de auditoría, preparado con base en el resultado del estudio y la evaluación del sistema de control interno, así como las modificaciones que se hagan durante el desarrollo del trabajo de auditoría.
- b) Explicación a los auditores, de acuerdo con el nivel de experiencia que cada uno de ellos tenga, de la manera en que debe efectuarse el trabajo de auditoría, los elementos con que cuenta el cliente para realizar dicho trabajo y el tiempo estimado para la realización de las pruebas de auditoría. Durante dicha explicación debe darse a los auditores de menor experiencia, una idea del papel que deben desempeñar dentro del traba-

jo, la prueba que les ha sido asignada, con el fin de que no pierdan el objetivo y el sentido de proporción de los procedimientos que van a aplicar.

- c) Presentación de los auditores al personal del cliente con el que van a tener trato (ya sea directa o indirectamente) y la explicación de los sistemas contables, registros y demás elementos con los que van a trabajar.
- d) Vigilancia constante y estrecha del trabajo que están efectuando los auditores y aclaración oportuna de las dudas que les van surgiendo o brotando en el desarrollo de su trabajo, evitando de esta forma, que por falta de una correcta aclaración, se vaya a efectuar un trabajo que no cumpla efectivamente el objetivo que persigue dicho trabajo.
- e) El control del tiempo invertido para cada uno de los auditores, analizando las variaciones encontradas contra el presupuestado. La vigilancia oportuna de estas variaciones, puede detectar ineficiencias o áreas en las que se necesite modificar el programa de auditoría.
- f) La revisión oportuna y detallada de la totalidad de los papeles de trabajo elaborados por los auditores de niveles inferiores. Si las pruebas

no fueron realizadas de manera satisfactoria, se exigirán pruebas adicionales que deberán realizarse para completar el trabajo de auditoría. Esta revisión deberá ser fundamentalmente del contenido, pero también abarcará la forma en que se elaboraron 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) La revisión final del contenido de los papeles de trabajo para tener la certeza de que los papeles de trabajo están completos y cumplen con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- b) La revisión y aprobación del licenciado en contaduría o contador público que dictamina del informe que resulte del trabajo de auditoría realizado. En esta etapa se repasan todos los problemas y obstáculos importantes que se encontraron y que deben estar reflejados y plasmados en los papeles de trabajo; las soluciones que se les dieron y la manera en que se reflejan en los estados financieros y en el dictamen.
- c) Es recomendable que antes de emitir el informe, un elemento del despacho, ajeno al trabajo de

auditoría de que se trate, revise los borradores y ciertos papeles, a fin de que se satisfaga el cumplimiento de todas las normas de auditoría generalmente aceptadas y que la opinión que se pretenda emitir, esté justificada y debidamente amparada y fundamentada por el trabajo realizado.

5.4 QUE SON Y PARA QUE SIRVEN LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo son el conjunto de cédulas y documentos que elabora u obtiene el licenciado en contaduría o contador público en el desarrollo de las diversas fases de auditoría.

También se denomina a los papeles de trabajo, a cualquier documento capaz de servir de soporte material a un informe de auditoría sin formar parte de éste.

Todo el trabajo de los auditores (internos o externos) normalmente tendrá que hallarse respaldado por la evidencia documental, y dicha evidencia documental deberá hallarse en los papeles de trabajo.

Como principio general, el auditor deberá considerar que, si el resultado de un procedimiento de auditoría o de una evaluación del control interno tiene importancia suficiente como para ser incluido en el informe, también será im

portante como papel de trabajo.

Los papeles de trabajo podrán ser utilizados por el auditor como elementos de prueba en casos de sumarios informativos u otras actuaciones de tipo administrativo o de tipo judicial. En tales circunstancias, la veracidad y exactitud de los datos contenidos en dichos papeles de trabajo, resultarán de trascendencia extraordinaria.

La importancia de la información contenida en los papeles de trabajo y especialmente el alcance de su interpretación por el auditor encargado del trabajo, en forma de observaciones y notas, generalmente constituyen un medio de suma valía para evaluar la calidad profesional del trabajo y del auditor.

Una de las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables al licenciado en contaduría o contador público como profesional al realizar su trabajo, es la de "obtención de la evidencia suficiente y competente" y, por lo tanto, el cumplimiento de dicha norma le servirá de base al licenciado en contaduría o contador público para emitir su opinión en el dictamen.

La obtención de la evidencia suficiente y competente se encuentra plasmada en los papeles de trabajo, y lo que se plasma es una serie de conocimientos e informaciones que nos

ayudarán para poder emitir una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros.

El objetivo fundamental de los papeles de trabajo es el de prestar un servicio al auditor para fundamentar su opinión en el dictamen de una manera palpable y con características profesionales, ya que, como menciono en el párrafo anterior, el licenciado en contaduría o contador público necesita obtener una serie de conocimientos e informaciones sobre los estados financieros y sobre la empresa:

Consecuentemente, el objetivo e importancia de los papeles de trabajo radica en que:

- A. En ellos el licenciado en contaduría o contador público respalda y fundamenta sus informes:
 - a) Dictamen
 - b) Carta de observaciones
- B. Sirven de fuente de información posterior a:
 - a) Las autoridades fiscales
 - b) Las autoridades judiciales
 - c) Otro licenciado en contaduría o contador público que desee opinar sobre el trabajo efectuado
 - d) Al propio cliente o entidad auditada
- C. Con ellos se evidencia el trabajo realizado, su

alcance, sus limitaciones y su oportunidad.

- D. Ellos sirven para comprobar que el licenciado en contaduría o contador público realizó un trabajo de calidad profesional.
 - E. Sirven de guía para la realización de futuros auditores y como referencia para determinar la consistencia en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados de un ejercicio a otro.
- Etc.

La planeación de los papeles de trabajo es la etapa en la cual el licenciado en contaduría o contador público de termina anticipadamente los papeles de trabajo que va a utilizar en el desarrollo de la auditoría.

Los papeles de trabajo deben ser elaborados por el licenciado en contaduría o contador público que va a dictaminar o por sus ayudantes que cuenten con una buena experiencia, de tal forma que los papeles de trabajo se caracterizan por su calidad profesional y máxima utilidad.

La razón de planear los papeles de trabajo o cédulas es la de:

1. Obtener la seguridad de que no se ha escapado algún detalle importante y la seguridad de no omi-

tir procedimientos.

2. Proporcionar una secuencia ordenada y lógica del trabajo que se traduzca en ahorro de tiempo.
3. Facilitar la división del trabajo y por lo tanto la supervisión.

Etc.

La planeación de los papeles de trabajo debe incluir análisis, comprobación y conclusiones sobre el control interno establecido en la empresa sujeta a revisión, así como de los renglones o partidas específicas de los estados financieros.

La planeación de los papeles de trabajo nos dice que:

- a) Deben ser planeados mental y materialmente en forma adecuada antes de proceder a su formulación.
- b) Deben ser autosuficientes de tal manera que con su sola lectura, la persona que los consulte y estudie pueda llegar a conclusiones sin la necesidad de que el auditor de los mismos tenga que explicar su contenido.
- c) Deben ser claros y legibles.
- d) Deben ser formulados con alto grado de precisión y profesionalismo.
- e) Deben dejar evidencia de la calidad del trabajo y la eficiencia desarrollada por el auditor.

Los papeles de trabajo son propiedad absoluta del auditor que ha realizado el trabajo y ellos van a ser la fuente de información y comprobación a futuro del trabajo de auditoría realizado.

Dicha propiedad está sujeta sólo al uso de dichos papeles de trabajo y a la información contenida en estos, debido a que el código de ética profesional de la profesión, nos habla del secreto profesional como un deber, ya que previene el uso indebido de los papeles de trabajo y su información, ya que esto es de carácter confidencial.

Los papeles de trabajo se clasifican en:

- A. Papeles de referencia permanentes
o estadísticos
- B. Transitorios

- A. Los papeles de referencia permanentes o estadísticos, son aquellos cuyo contenido se usará permanentemente, siendo útiles para la comprobación de algunos aspectos importantes, no sólo en el periodo en que se preparan, sino en ejercicios futuros; estos datos se refieren normalmente al pasado, presente y futuro y por su importancia nos proporcionan una historia jurídica y financiera del negocio.

Los papeles de referencia permanente contendrán dentro

Los papeles de trabajo son propiedad absoluta del auditor que ha realizado el trabajo y ellos van a ser la fuente de información y comprobación a futuro del trabajo de auditoría realizado.

Dicha propiedad está sujeta sólo al uso de dichos papeles de trabajo y a la información contenida en estos, debido a que el código de ética profesional de la profesión, nos habla del secreto profesional como un deber, ya que previene el uso indebido de los papeles de trabajo y su información, ya que esto es de carácter confidencial.

Los papeles de trabajo se clasifican en:

- A. Papeles de referencia permanentes
o estadísticos
 - B. Transitorios
- A. Los papeles de referencia permanentes o estadísticos, son aquellos cuyo contenido se usará permanentemente, siendo útiles para la comprobación de algunos aspectos importantes, no sólo en el periodo en que se preparan, sino en ejercicios futuros; estos datos se refieren normalmente al pasado, presente y futuro y por su importancia nos proporcionan una historia jurídica y financiera del negocio.
- Los papeles de referencia permanente contendrán dentro

de cada una de las áreas funcionales que integran las secciones en que se ha distribuido el trabajo de auditoría, los siguientes puntos:

1. Objetivos de la sección
 2. Estudios y evaluación del control interno
 3. Programa de trabajo de auditoría
 4. Cédulas históricas descriptivas, no numéricas
 5. Cédulas históricas numéricas
- B. Los papeles de trabajo transitorios, son aquellos que serán utilizados únicamente en la auditoría del ejercicio de que se trate.

Dentro de esta clasificación se subdividen en:

- B1. Cédulas Sumarias. Son aquellas cédulas en las cuales se anotan las cifras correspondientes a un grupo homogéneo de conceptos que se encuentran desglosados en las cédulas analíticas. Las cifras totales que aparecen en las cédulas sumarias, se presentan en los estados financieros y pueden ser objeto posteriormente de modificaciones por la auditoría efectuada.
- B2. Cédulas Analíticas. Son aquellas cédulas en donde se van a plasmar los renglones que aparecen (en los estados financieros) en las cédulas sumarias de manera detallada y de la documentación que dio origen a las operaciones analizadas.

Todo papel de trabajo representará esencialmente un primer borrador parcial del informe de auditoría, o una fuente de datos primarios para la composición del propio informe. Aún cuando el contenido de los papeles de trabajo tendrá que ser absolutamente veraz, completo y legible, la minuciosidad en el aspecto externo o formal no ha de ser un requisito indispensable de los mismos. En los papeles de trabajo, por consiguiente, habrá de prestarse más atención al fondo que a la forma.

Sin ahondar en una clasificación estricta, mencionaré que el expediente del archivo permanente, puede constar de los siguientes apartados o secciones:

- I. Historia de la compañía
- II. Contratos y convenios
- III. Sistema de contabilidad
- IV. Información financiera
- V. Situación fiscal
- VI. Cuestionarios de control interno, programas e informes de auditoría

Los papeles de trabajo deberán tener el siguiente encabezado:

1. Nombre de la compañía; ejemplo: Aurrerá, S. A.
de C. V.

2. Rubro de los estados financieros; ejemplo: documentos por pagar
3. Tipo de cédula; ejemplo: cédula analítica
4. Fecha; ejemplo: auditoría al 31 de diciembre de 1988
5. Índice (de preferencia en rojo); ejemplo: 20
6. Nombre o iniciales de los responsables de la elaboración y supervisión de la cédula; ejemplo:

Hecho por: R.S.H.

Fecha: 06-V-88

Revisado por: A J G

Fecha: 30-V-88

Los papeles de trabajo requieren de una ordenación lógica, con la finalidad de lograr una localización rápida de los mismos y para tal efecto, se acostumbra estandarizar los índices y marcas (símbolos que van en la parte superior derecha de los papeles de trabajo, en el caso de los índices y las marcas, son símbolos que se ubican en la parte inferior izquierda de los papeles de trabajo) con el objeto de ahorrarse tiempo en la auditoría, ya que el uso continuo de los índices y marcas, facilita al auditor y a sus ayudantes la localización rápida de los papeles de trabajo.

INDICES. No existe un uso general de acuerdo al tipo de índices a utilizar. Existen diversas clases de indi-

ces para referenciar los papeles de trabajo, usándose en forma generalizada las siguientes:

1. Numérico Alfabético

Cuentas de Activo _____ Asignar una letra __ A __ Z
 Cuentas de Pasivo y Capital _____ Asignar doble letra __ AA __ ZZ
 Cuentas de Resultados _____ Asignar números __ 1 __ X

2. Alfabético Doble

A Cédulas Sumarias _____ Asignar una letra __ A __ Z
 A Cédulas Analíticas _____ Asignar dos letras __ AA __ ZZ

3. Alfabético Doble Numérico

A Cédulas Sumarias de Activo _____ Asignar una letra __ A __ Z
 A Cédulas Sumarias de Pasivo,
 Capital y Resultados _____ Asignar letra doble __ AA __ ZZ
 A Cédulas Analíticas de Activo,
 Pasivo, Capital y Resultados _____ Asignar un número __ 1 __ X

4. Numérico

A Cédulas Sumarias de Activo,
 Pasivo, Capital y Resultados _____ Asignar números progresivos
 __ 1 __ X
 A Cédulas Analíticas de Activo,
 Pasivo, Capital y Resultados _____ Asignar números quebrados
 __ 1/1, 1/2, 1/3, etc.

5. Decimal

A Cédulas Sumarias _____ Asignar números de 10 o múltiplos de 10 __ 10, 20, 30, etc.
 A Cédulas Analíticas _____ Asignar números progresivos
 __ 1 __ X

MARCAS. Con el propósito de ahorrarse tiempo y papel, es necesario utilizar marcas estandarizadas de representación simbólica, estas marcas nos indican:

- a) Un hecho
- b) Una técnica
- c) Un procedimiento, etc.

Las marcas suplen la descripción de cada partida examinada. Para llevar a cabo la descripción de cada partida examinada, es conveniente que al principio del expediente de los papeles de trabajo se definan los símbolos a utilizar, así como su significado. Asimismo se indicará que las marcas se anotarán con lápiz de color (generalmente es con rojo).

Ejemplos de marcas:

- ✓ : Sumas y cálculos verificados
- W : Comprobante examinado que reúne requisitos fiscales
- ⊖ : Deficiencia corregida
- ^ : Cotejado con auxiliares
- ∅ : Documento pendiente de comprobar
- ✗ : Comprobante examinado que no reúne requisitos fiscales, etc.

INDICES CRUZADOS. Es la relación que se hace entre una o varias cédulas de auditoría, con la finalidad de cruzar los datos correlativos contenidos en ellos.

Anotando el índice de las cédulas o a un lado de los

datos sujetos al enlace.

Es conveniente contar con un archivo permanente de papeles de trabajo tales como: el acta constitutiva de la en tidad, contratos, convenios, etc., para evitar solicitarlos cada ejercicio.

Los expedientes de auditoría deben archivarse adecuadamente, y conservarse por lo menos cinco años, en caso de dictámenes financieros, y de ocho a diez años en caso de dictámenes fiscales.

En resumen, los papeles de trabajo son el conjunto de cédulas y documentos que elabora u obtiene el licenciado en contaduría o contador público en el desarrollo de las diversas fases de auditoría, y que contienen las condiciones de trabajo encontradas, las técnicas y los procedimientos que aplicó, así como su extensión y oportunidad de los mismos, el resultado de los registros de contabilidad, las confirmaciones de fuentes internas y externas y sus conclusiones.

Con la finalidad de fundamentar su opinión, servir de fuente de información posterior y probar que realizó el trabajo con calidad profesional.

Con los papeles de trabajo, el auditor prueba que

cumplió con la obtención de evidencia suficiente y competente.

5.5 EVIDENCIA EN LOS PAPELES DE TRABAJO

La evidencia de la supervisión ejercida es indispensable, porque el licenciado en contaduría o contador público debe comprobar que cumplió con las normas de auditoría generalmente aceptadas, tanto en las personales como en las relativas a la ejecución del trabajo correspondientes a las autoridades fiscales, judiciales, al mismo cliente, a sus superiores dentro del despacho, a otros contadores públicos que necesiten opinar sobre la corrección de los trabajos realizados, a los inversionistas, etc.

Dicha evidencia debe quedar incluida en:

- A. Papeles de trabajo
- B. Cartas enviadas al cliente sobre los problemas específicos
- C. Memorándum de carácter interno sobre problemas específicos

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos declara que la evidencia en la supervisión del trabajo, se acostumbra dejar de la siguiente manera:

1. Colocando el supervisor o auditor su inicial sobre las cédulas preparadas por los ayudantes, así como en todos los programas que se hayan utilizado para planear, ejecutar y complementar el trabajo de auditoría y, en su caso, las pastas o cubiertas de los diferentes legajos que constituyen el juego de papeles de trabajo. Indicando en los propios programas de auditoría o en un memorándum especial, el hecho de que el auditor encargado ha revisado las anotaciones hechas por sus ayudantes en los papeles de trabajo, y ha juzgado la efectividad de las pruebas realizadas y de las conclusiones a que se llegó. Es conveniente que el licenciado en contaduría o contador público plasme con sus iniciales aquellos papeles que por su importancia lo ameriten.
2. Haciendo anotaciones el supervisor (contador público que dictamine) en los papeles de trabajo, complementando o corrigiendo los efectuados por el personal (otros auditores o ayudantes) de menor experiencia para describir de la mejor manera posible el trabajo efectuado y las conclusiones a que se llegó. Controlando el tiempo utilizado a través de un análisis por secciones del trabajo de auditoría y dando una explicación de las variaciones de importancia realmente empleado con el presupuesto que se hizo en la etapa de planeación.

3. Preparando informes sobre la actuación de los auditores de menor nivel o de los ayudantes en donde normalmente se indiquen los trabajos que realizaron, la efectividad con que los hicieron, el grado de preparación técnica, el grado de capacidad alcanzada y la potencialidad de mayor avance futuro en el trabajo de auditoría.
4. Mediante cuestionarios y programas específicos de supervisión diseñados para los diferentes niveles del personal.
5. Mediante la preparación de una lista o relación (memorándum resumen) de los diferentes problemas importantes que se localizaron durante el curso de la auditoría, los resultados de su discusión con el licenciado en contaduría o contador público que dictamina y la forma que influyeron (o la explicación de por qué no influyeron) en la presentación de los estados financieros y en el dictamen correspondiente.

CONCLUSIONES

1. La auditoría es una actividad que ya se realizaba en el pasado y que ha ido evolucionando, hasta que surgió en el siglo pasado la auditoría de estados financieros que vive su mejor época actualmente.

2. La auditoría de estados financieros tiene como fin que el auditor emita una opinión sobre la razonabilidad de la información que presentan los estados financieros de una entidad: dicha opinión recibe el nombre de dictamen, y en éste se basarán las personas interesadas en conocer la información financiera de una empresa. Al emitir y firmar un dictamen, el licenciado en contaduría adquiere una gran responsabilidad social y legal.

3. El trabajo de auditoría requiere de requisitos mínimos de calidad. A estos se les conoce como normas de auditoría generalmente aceptadas y dentro de éstas hay una llamada planeación y supervisión. Por lo tanto, es muy importante cumplir con dicha norma en el trabajo de auditoría.

4. La planeación es la actividad inicial en donde se establecerán las bases para partir hacia un objetivo, considerando siempre la economía de recursos y esfuerzos y el logro óptimo y eficaz de resultados.

5. Planear el trabajo de auditoría, es decidir de antemano el alcance y oportunidad en que deben llevarse a cabo los procedimientos y técnicas de auditoría, así como el número y calidad del personal que intervendrá en la revisión.

6. El examen del control interno es la base fundamental sobre la que se apoyan la naturaleza, la extensión y oportunidad de las pruebas que se realizaron en el trabajo de auditoría.

7. Una planeación adecuada y eficaz de la auditoría incluirá:

- a) Un memorándum de planeación que incluye, entre otras cosas: generalidades de la compañía, personal clave, tiempo presupuestado y fechas específicas, áreas de riesgo, ayuda de auditoría interna, etc.
- b) Una matriz de planeación por áreas, que indique los objetivos de la auditoría y los procedimientos necesarios para lograrlos.

8. La flexibilidad es esencial en cualquier planeación de auditoría, entendiéndose por flexibilidad, la posiblidad de adicionar, modificar, sustituir o eliminar procedimientos de auditoría innecesarios o inapropiados.

9. El trabajo del auditor interno deberá considerar

5. Planear el trabajo de auditoría, es decidir de antemano el alcance y oportunidad en que deben llevarse a cabo los procedimientos y técnicas de auditoría, así como el número y calidad del personal que intervendrá en la revisión.

6. El examen del control interno es la base fundamental sobre la que se apoyan la naturaleza, la extensión y oportunidad de las pruebas que se realizaron en el trabajo de auditoría.

7. Una planeación adecuada y eficaz de la auditoría incluirá:

- a) Un memorándum de planeación que incluye, entre otras cosas: generalidades de la compañía, personal clave, tiempo presupuestado y fechas específicas, áreas de riesgo, ayuda de auditoría interna, etc.
- b) Una matriz de planeación por áreas, que indique los objetivos de la auditoría y los procedimientos necesarios para lograrlos.

8. La flexibilidad es esencial en cualquier planeación de auditoría, entendiéndose por flexibilidad, la posibilidad de adicionar, modificar, sustituir o eliminar procedimientos de auditoría innecesarios o inapropiados.

9. El trabajo del auditor interno deberá considerar

se como un complemento o ayuda y no como un sustituto para el trabajo del auditor externo (independiente).

10. El programa de trabajo constituye el resultado de la planeación y es, en consecuencia, la evidencia de que se cumplió con la norma de auditoría denominada planeación y supervisión.

11. La supervisión debe ejercerse en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo, debiendo dejarse evidencia en los papeles de trabajo de dicha supervisión.

12. Los documentos en donde el auditor registra los datos e informaciones que ha obtenido en el trabajo de auditoría, se llaman papeles de trabajo; son propiedad del auditor y le sirven para fundamentar su opinión y para aclarar futuras informaciones, guardando en todo momento el secreto profesional.

13. La contribución de una planeación y supervisión efectiva, es fundamental para la productividad del trabajo de auditoría, y el éxito del mismo se deriva necesariamente de una gran calidad profesional, que se apoyará en las capacidades del personal en sus distintos niveles de responsabilidad.

BIBLIOGRAFIA

Libros

1. Ackoff L. Russell. Un concepto de planeación de empresas. Editorial Limusa. Primera Edición. México, 1985.
2. Arias Galicia Fernando. Administración de recursos humanos. Editorial Limusa. Segunda Edición. México, 1976.
3. Defliese Philip L. Auditoría Montgomery. Editorial Limusa. Primera Edición. México, 1983.
4. Diep Diep Daniel. Planeación Fiscal. Dofiscal Editores. Primera Edición. México, 1981.
5. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, S. A. Normas y Procedimientos de Auditoría. Decimo sexta Edición. México, 1984.
6. Leonard William P. Auditoría Administrativa. Editorial Diana. Primera Edición. México, 1971.
7. Mendivil M. Víctor. Elementos de Auditoría. Ediciones contables y administrativas. Tercera Edición. México, 1979.
8. Osorio Sánchez Israel. Auditoría I. Editorial ECASA. Primera Edición. México, 1977

9. Regalado Hernández Henoc. Auditoría III. Editorial Sord, S. A. México, 1985.
10. Reyes Ponce Agustín. Administración de empresas. Teoría y Práctica. Editorial Limusa. Primera Edición. México, 1973.
11. Stevens Mark. Las ocho grandes. Editorial Planeta. Primera Edición. Caracas, 1984.
12. Terry R. George. Principios de Administración. Editorial Continental. México, 1971.

Tesis profesionales

13. Alcaraz Díaz Jorge Conrado. Planeación de Auditoría de estados financieros. Tesis Profesional (C.P.). FCA - UNAM México, 1978.
14. Espinoza Z. Francisco. La auditoría operacional y la administración en el futuro del contador público. Tesis profesional (C.P.). FCA - UNAM. México, 1974.
15. Ordoñez Martín Jorge Alberto. Requisitos para obtener una adecuada planeación y eficiencia en la auditoría. Tesis profesional (C.P.). FCA - UNAM. México, 1976.
16. Reyes Cedeño José Antonio. Planeación y Supervisión de la auditoría externa. Tesis profesional (C.P.). FCA - UNAM. México, 1983.