

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Escuela de Administración, Contabilidad y Economía



TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

"Aspectos Importantes para la Planeación, Desarrollo y
Conclusión de una Auditoría."

SEMINARIO DE INVESTIGACION

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A

Ricardo Morín Cuellar

GUADALAJARA, JAL.

1990



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.

I N D I C E

I N D I C E

CAPITULO	PAGINA	
I	GENERALIDADES DE LA AUDITORIA	1
	a) Definición	2
	b) Diferencia entre contabilidad u Auditoria	3
	c) Objetivos	6
	d) Tipos o Clases de Auditoria	6
II	PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS COMO LEY SUPLENTE DE LA AUDITORIA.	11
	a) Definición	12
	b) Origen de los principios	12
	c) Importancia	13
	d) Aplicación	14
	e) Consistencia en la Aplicación	15
III	EL CONTROL INTERNO COMO MEDIO PARA LA PLANIFICACION DE LA AUDITORIA	20
	a) Antecedentes	21
	b) Definición del Control Interno	22
	c) Importancia	30
	d) Métodos para Evaluar el Control Interno	35
IV	ELEMENTOS DE APOYO EN EL DESARROLLO Y CONCLUSIONES DE UNA AUDITORIA	40
	a) Técnicas	41
	b) Normas	61
	c) Procedimientos	73
	d) Papeles de Trabajo	91
	e) Dictamen o Informe	94
	Conclusiones	98
	Bibliografía	99

GENERALIDADES DE LA AUDITORIA

- a) Definición.
- b) Diferencia entre Contabilidad y Auditoría.
- c) Objetivos.
- d) Tipos o Clases de Auditoría.

C A P I T U L O I

A.- DEFINICION DE AUDITORIA

En la actualidad la auditoría ha tenido una evolución e importancia preponderante, ya que se ha convertido en una herramienta sumamente útil para las empresas, ya sea con el fin de revisar sus estados contables y financieros para efectos de dictamen o para la evaluación de su control interno. Dicha evolución ha ocasionado, el surgimiento de diversas acepciones del concepto auditoría, por lo que a continuación se citan solo algunas de ellas, siendo éstas las que a nuestro juicio encierran su esencia misma.

"Auditoría es llevar a cabo un examen de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, aplicando los procedimientos de auditoría que se consideren necesarios de acuerdo con las circunstancias, para estar en posibilidad de expresar una opinión acerca de si dichos estados presentan sus operaciones durante el período que se examinó de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre una base consistente con la del ejercicio inmediato anterior". +

"Auditoría puede definirse como la revisión objetiva de los estados financieros originalmente elaborados por la Administración". &

+ Normas y Procedimientos de Auditoría
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

& Auditoría (Principios y Procedimientos).
Arthur W. Holmes. Editorial UTEHA.

"Auditoría, es la actividad a través de la cual se verifica objetivamente que las operaciones realizadas por la empresa estén debidamente registradas".

B.- DIFERENCIA DE LA CONTABILIDAD Y DE LA AUDITORIA.

Contabilidad, es la actividad que establece entre otros, el objetivo de crear un sistema de control interno que permita a su vez alcanzar las siguientes metas:

- a) Protección de activos.
- b) Crear la información contable con las características de, veraz, oportuna, completa y accesible.
- c) Alcanzar óptimos resultados del elemento humano, material técnico o tecnológico.
- d) Adhesión a las políticas prescritas por la administración.

Lo anterior descrito persigue evitar que se esté improvisando en las labores diarias a realizar, procurando establecer presupuestos por áreas de responsabilidad para medir periódicamente las desviaciones y proceder a su estudio y corrección.

La Contabilidad registra en los libros correspondientes, todos los hechos y todos los fenómenos de carácter financiero, que están sucediendo a diario en la vida de la empresa con el propósito de poder obtener de dichos registros ciertos informes contables para ser entregados al administrador, con la finalidad de que se

enterez tanto de la posición financiera como de los resultados de operación correspondientes. Los informes a los que nos referimos, generalmente están contenidos en unos documentos llamados, Estados Financieros, entre los cuales destacan los siguientes:

Balace General, Estado de Perdidas y Ganancias, Estado de Movimientos de las Cuentas del Capital Contable, Estado de Utilidades acumuladas, Estado de Costos de Producción, Estados Comparativos de dos o más ejercicios de los antes señalados, presupuesto de ingresos, de gastos, Estado de Origen y Aplicación de Recursos, Estado de movimientos de efectivo, etc.

Para no tratar de definir nuevamente lo que es Auditoria, trataremos de ubicar la diferencia entre esta y la contabilidad, atendiendo a sus objetivos generales.

La auditoria se interesa por avalar el control interno establecido en la empresa con el propósito de poder opinar sobre si dicho control interno es el adecuado para la empresa de acuerdo con las circunstancias específicas de cada caso en particular. Para opinar sobre la corrección o lo adecuado del control interno se tomarán en consideración fundamentalmente los siguientes elementos:

- 1.- Capacidad económica de la empresa.
- 2.- Volumen de operaciones.
- 3.- Características operativas.

En caso de que el resultado de la evaluación del control integ

no antes mencionado nos indiqué que existen fallas en su estructura será obligación del auditor darlas a conocer y sugerir la mejor forma para corregirlas y en el caso de que la empresa carezca totalmente de control interno, será labor del auditor sugerir la implantación del mismo, haciendo resaltar sus ventajas, para hacer aceptable su proposición.

La auditoría hace estudios crítico constructivos sobre si la contabilidad está cumpliendo con su objetivo; es decir, ver e investigar si se están registrando en los libros de contabilidad todos los hechos y fenómenos con criterio contable, vigilando que dichos criterios contables esten realizados bajo los principios de contabilidad generalmente aceptados y si se estan aplicando en forma consistente de un ejercicio a otro.

Es importante destacar que cuando el auditor investiga si la contabilidad capta o no todos los hechos sucedidos, lo va a hacer midiendo sus magnitudes, es decir, es preocupación del auditor vigilar que todos los acontecimientos se registren sin alteración.

Por ejemplo, no permitir que se aumenten o que se disminuyan los valores contables registrados ya de no ser así, se estaría falseando la información. En caso de que la revisión de auditoría descubra errores, el auditor tiene la facultad de sugerir los ajustes necesarios para corregir dichas desviaciones; pero es importante destacar que nunca el auditor tiene la facultad de dar órdenes a los empleados para que las desviaciones se corrijan, ya que esta facultad compete única y exclusivamente a las autoridades.

des administrativas de la empresa, con quienes el auditor debera comentar los errores localizados sugiriendoles y convenciendoles de las ventajas que representa para la empresa, el aceptar sus recomendaciones.

C.- OBJETIVOS DE LA AUDITORIA

Los objetivos se dividen en dos grupos:

1.- Objetivos inmediatos de una auditoria, son el asegurarse de los estados financieros, y el de rendir una opinion acerca de la razonabilidad en la presentacion de los mismos.

2.- Objetivos a largo plazo de una auditoria, son el de servir como una guia para las decisiones futuras de la administracion respecto a asuntos financieros, tales como pronosticos, control, presupuestos analisis e informacion, asi como establecer comparaciones sobre resultados obtenidos con anterioridad.

Estos objetivos, tienen como proposito el mejoramiento de la actuacion. Una auditoria no debe visualizarse tan solo como un recurso de lo acaecido en el pasado, sino que debe servir como base para orientar a la administracion en cuanto a la direccion del negocio en el futuro.

D.- CLASE DE AUDITORIAS.

Se pueden dividir las auditorias en varias clases. Sin embargo

go cualquiera que esta sea, el auditor debe ejercitar todas sus facultades, sin respetar líneas rígidas de delimitación entre ellas. En otras palabras, sea cual fuere la clasificación en la que caiga la auditoría, es deber del auditor, llevar a cabo su trabajo de tal manera que se logre plenamente el objetivo de la misma.

Existen dos tipos de auditoría:

- a) Auditoría financiera.
- b) Auditoría no financiera, administrativa u operacional.

La Auditoría financiera.- Como ya se indicó al principio de este capítulo, se refiere única y exclusivamente al control de numerario a aspectos cuantificables en dinero. Por esta razón se le conoce como financiera.

La Auditoría no financiera, administrativa u operacional.- Se refiere al examen de la eficiencia administrativa, por medio de la revisión y evaluación de la misma y por medio de la revisión y evaluación metódica de los componentes de una empresa. Es decir, por medio de la revisión y evaluación de sus planes y objetivos, sus métodos de control, sus métodos de operación y sus recursos humanos y materiales.

Siendo la auditoría financiera la que nos interesa en este estudio, una de sus clasificaciones es la siguiente:

- a) En base al sujeto que la realiza:
 - I.- Auditoría Interna.
 - II.- Auditoría Externa.
 - a) Con fines de dictamen.
 - b) Con fines de información.
- b) En base de su extensión:
 - I.- Auditoría de Balance.
 - II.- Auditoría Detallada.
 - III.- Auditoría de caja.
 - IV.- Auditorías continuas.
 - V.- Auditorías parciales.

AUDITORIA INTERNA.- La auditoría realizada por un contador público empleado de una organización; cuyo propósito es el control, es comunmente conocida como auditoría interna y se define como: La actividad apreciativa que se desarrolla dentro de una organización, teniendo por objeto la revisión de las operaciones contables, como base para servir a la administración.

AUDITORIA EXTERNA.- Se define como la auditoría realizada por contadores públicos externos e independientes de una empresa, para expresar una opinion sobre los estados financieros con fines de dictamen o con fines de información privada.

AUDITORIA DE BALANCE.- Consiste en una investigación detallada de todas las cuentas de balance; y por pruebas selectivas, de

las cuentas de pérdidas y ganancias, ya que estas últimas están tan íntimamente relacionadas con los renglones del balance, que analizarlas y probarlas no puede decirse que éste haya sido verificado razonablemente.

AUDITORIA DETALLADA.- En una auditoría detallada se verifica la corrección de todas las cuentas y transacciones. Se determina la situación financiera del fin del ejercicio, al mismo tiempo que se verifican todas las transacciones hechas durante el periodo. Algunas de las verificaciones pueden efectuarse por medio de pruebas aisladas, pero hechas con tal minuciosidad que el auditor quede satisfecho de la corrección general de todas las transacciones. Tanto en los casos de auditorías de balance como de auditorías detalladas, los principios y el procedimiento son los mismos y la única diferencia consiste en la cantidad de trabajo realizado.

AUDITORIAS DE CAJA.- Una auditoría de caja es una verificación completa de todas las transacciones de efectivo. Es detallada pero estrictamente limitada. Deben inspeccionarse completamente los libros, registros, comprobantes y cuentas relacionadas con el movimiento de efectivo.

AUDITORIAS CONTINUAS.- Una auditoría continua es aquella realizada por el auditor de una manera periódica y continua.

AUDITORIAS PARCIALES.- Una auditoría parcial comprende el - examen de alguna parte o sección particular de las cuentas. Las - auditorías parciales son ordinariamente consecuencias de algún - propósito especial y no tienen por fin dictaminar de una manera - general sobre la situación financiera.

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE
ACEPTADOS COMO LEY SUPREMA DE LA AUDITORIA

- a) Definición.
- b) Origen de los principios.
- c) Importancia.
- d) Aplicación.
- e) Consistencia en la aplicación.

C A P I T U L O I I

DESCRIPCION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

A.- DEFINICION DE PRINCIPIO.

Un principio es una verdad fundamental, una ley o doctrina básica o elemental; una regla definida de acción.

Importancia.-

Son necesarios para cubrir las necesidades y propósitos -- útiles y esenciales en el establecimiento de sistemas de información financiera uniforme y operacional para las entidades o negocios.

Basándose en las definiciones anteriores, podemos citar la definición que a continuación se anuncia:

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Son directrices fijadas por los Contadores Públicos, con el propósito de establecer criterios uniformes que permitan registrar las operaciones realizadas, sobre todo, cuando existen alternativas para su contabilización, de esta forma, no intervienen criterios personales en su elaboración y constituye la ley - suprema de la profesión.

B.- ORIGEN DE LOS PRINCIPIOS.

Cuando se inició el uso generalizado de la Contabilidad para

llevar una historia de todas las operaciones y de todos los fenómenos que sucedían a diario en la vida de las empresas, se presentó el problema de que algunas de estas operaciones y fenómenos se podían registrar de diversas formas y consecuentemente el resultado de la información para cada caso era distinta.

En estas condiciones los estudiosos de la materia se reunieron para discutir estos problemas y procurar obtener como resultado de la discusión un criterio uniforme para de ahí en adelante registrar dichas operaciones de una manera igual, dándose a la tarea de que los criterios por ellos aceptados fueran observados por el resto de los contadores, dándoles a éstos criterios el carácter de obligatorio y de esta manera asegurar su observancia.

La forma de dar a conocer estos criterios contables o principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, fue a través de boletines, revistas especializadas, mesas redondas, conferencias, libros de texto y exposiciones de cátedra.

C.- LA IMPORTANCIA DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

Se pueden interpretar de una manera fácil por los contadores de diversos países no importando la distancia, idioma, mentalidades diferentes, ya que hay una base o directriz para la interpretación de los estados financieros.

D.- APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

La parte más importante de la información es en función al tipo de auditoría que el auditor rinde, es la expresión de su opinión con relación a los estados financieros, es decir la declaración de si en opinión del auditor los estados financieros presentan razonablemente la posición financiera y los resultados de operación de la empresa a la fecha y por el periodo examinados.

La experiencia, el desarrollo de la técnica de contabilidad, - la aceptación general, hace que para un estado financiero, se considere razonable debe haber sido formulado conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados.

Dentro del concepto de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, se incluyen:

a) Ciertos postulados o hipótesis básicos, que informan los criterios de contabilización y preparación de estados financieros como por ejemplo: el concebir a la empresa como una entidad separada y distinta de las personas que la forman, el aplicar los criterios de contabilidad, salvo prueba expresa en contrario, sobre el presupuesto de la continuidad de las operaciones de la empresa, el utilizar la unidad de medida llamada "moneda" o el dividir la vida de la empresa en tramos o periodos de tiempo regulares llamados ejercicios.

b) Las reglas que permiten la solución concreta de problemas comunes o generales.

c) Los procedimientos de aplicación de las reglas generales y las reglas para la presentación de estados financieros.

El auditor al rendir su informe declare si en su opinión los estados financieros examinados presentan razonablemente la posición financiera y los resultados de operación de la empresa de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

E.- CONSISTENCIA EN LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

Las excepciones o salvedades como consecuencia de observancia de la relevante falta de consistencia en la aplicación a los principios de contabilidad.

1.- Principio de la Unidad Monetaria: Establece que todas las operaciones de una empresa deberán convertirse a su equivalente con base en una unidad de medida llamada "MONEDA". Las monedas que puedan utilizarse para cumplir con este principio pueden ser cualquiera de las monedas reconocidas, con la circunstancia de que elegida una de ellas no se debe estar variando de una moneda a otra.

2.- Principio de la Entidad: Este principio establece que debe distinguirse la personalidad de la empresa con otras empresas, o con la personalidad de los socios accionistas y dueños de la empresa o de sus trabajadores para no cometer el error de registrar operaciones afectando o beneficiando el patrimonio de la empresa.

3.- Principio del Periodo Contable: Este principio establece que la vida de las empresas debe dividirse en tramos o periodos de tiempo normalmente son de un lapso máximo de un año, pudiendo existir por circunstancias especiales periodos de tiempo menores. El propósito de esta división, es para informar a todos los interesados lo acontecido en la empresa, durante dicho periodo y con base en dicha información se tomarán las decisiones pertinentes o se aplicarán las medidas correctivas cuando así sea necesario.

4.- Principio del Negocio en Marcha: Este principio establece, que la vida de las empresas se debe considerar permanente, es decir que el C.P., siempre debe de pensar que habrá muchos ejercicios futuros en la vida de esa empresa y por tanto cuando se adquieran bienes al servicio de la misma (Activos Fijos) o cuando se adquieran derechos (Activos Diferidos) no se deben de llevar a resultados de inmediato, sino que llevarán en forma proporcional de acuerdo con la vida probable de dichos bienes o derechos. Como ejemplo: Utilizando el método de depreciación en línea recta, se compra un escritorio y su vida se estima en 10 años, su valor se divide entre el número de años para obtener un factor de depreciación anual llevándose en partes iguales a resultados durante 10 años.

Lo anterior indica que de acuerdo con este principio queda prohibido llevar a resultado el valor de los bienes y derechos a

depreciar y amortizar, en un solo ejercicio.

En una empresa en período de liquidación, se debe llevarse a resultados el valor de estas inversiones en el año de su adquisición y por los activos que estaban sujetos a depreciación se llevarán a resultados en su totalidad la parte no depreciada.

5.- Principio de la Importancia Relativa: Este principio establece que deben aplicarse todos los principios de contabilidad al registrar las operaciones en libros de contabilidad y si el C.P., por error, o por desconocimiento no lo hace en su totalidad, tanto el auditor interno como el externo deberá hacer las correcciones necesarias, pero si las operaciones contabilizadas no son trascendentales, o sea que son de poca importancia de acuerdo al volumen de operaciones, se abstendrá de referirse a ellas.

6.- Principio de la Consistencia: Establece que se debe seguir el mismo criterio de un ejercicio a otro; es decir que los criterios de aplicación contable no varíen con el propósito de evitar que se obtengan resultados favorables o desfavorables. Como ejemplo: Veremos las diferencias alternativas que existen para valorar los inventarios finales teniendo básicamente 4 que son: Promedios, U.E.P.S., P.E.P.S., e identificadores, ya que afectan de una manera distinta el valor de los inventarios finales pudiendo ser altos, intermedios o bajos lo que provoca utilidades netas distintas, cuando se realicen cambios que afecten la comparabilidad deben indicarse los efectos del cambio en las cifras.

contables.

7.- Principio del Valor Historico Original: Este principio establece que los activos deben ser registrados inicialmente a su costo de adquisición, por la general requiere que los activos sean mantenidos en los registros a su costo, reducidos por las partes ya realizadas del costo del activo que hayan sido cargadas a las operaciones periódicas. Por ejemplo: Las reducciones de costo de activos fijos se hacen por medio de cargos de gastos de depreciación, y los costos del activo de seguros cubiertos con anticipación son reducidos periódicamente mediante la utilización de - cargos a los gastos de seguros.

Si los activos fuesen registrados a cantidades menores que las del costo de adquisición (Sobre la base de argumento, fuera de no da, de ser conservadores), el periodo de adquisición demostraría una cantidad menor que la realidad, y se violaría el principio - del costo. En todos los periodos, salvo el primero, la utilidad neta estaría presentada por encima de la realidad.

El principio del Valor Historico Original, también resultaría violado si los activos adquiridos fuesen cargados a las cuentas del activo por cantidades mayores que el costo verdadero.

Tenemos otra ilustración: Si el inventario de mercancías no mantuviese en la cuenta de inventarios a los precios de venta, el periodo de adquisición mostraría una utilidad igual a la diferen-

cia entre el costo y el precio de venta, y el período en el cual este inventario fuese vendido, no arrojaría utilidad alguna.

8.- Principio Conservador: Establece que las utilidades deberán contabilizarse hasta que se realizan y las pérdidas en el momento en que se conocen, quiere decir que si alguna mercancía ha subido de valor en relación al valor en que se encuentra contabilizada esta utilidad no debe contabilizarse, sino hasta en el momento en que se venda el bien, pero si pasa lo contrario, es decir, hay algunos bienes que pierden valor en el mercado, en relación al valor en que se encuentran contabilizadas, esta diferencia sí deberá contabilizarse de inmediato aunque no se haya vendido.

De lo anteriormente expuesto, el auditor al realizar su trabajo de auditoría en una empresa, si esa no se apega a los principios de contabilidad generalmente aceptados, deberá sugerir que se apegue a dichos principios ya que el auditor al dictamen lo hará con salvedad o definitivamente se abstendrá de opinar.

**EL CONTROL INTERNO COMO MEDIO PARA LA PLANEACION
DE LA AUDITORIA**

- a) Antecedentes.
- b) Definición del Control Interno.
- c) Importancia.
- d) Formas de evaluar el Control Interno.

C A P I T U L O I I I

A.- ANTECEDENTES.

El crecimiento de las empresas ha atraído la atención de los administradores y dueños de negocios sobre la importancia del Control Interno como un elemento indispensable en la organización de ellas, pues aunque desde tiempos antiguos ha sido necesario que los comerciantes e industriales llevaran en una forma aún rudimentaria, un sistema de contabilidad; no ha sido sino hasta los últimos años, cuando por el desarrollo de las empresas, que los propietarios se han visto imposibilitados a ejercer materialmente un control directo sobre todas las actividades y se han preocupado porque la organización, protección y control del negocio a través de la Contabilidad, les proporcione información; lo cual se logra a través de un control interno eficiente.

Ahora bien, uno de los avances mas importantes de la Contaduría Pública, ha sido el entendimiento creciente y constante entre Gerentes y Contadores Públicos acerca del carácter complementario de sus responsabilidades particulares y su interdependencia para desempeñar esas responsabilidades, ésto junto con el deseo común de obtener resultados razonablemente confiables, ha fomentado entre ellos, un elevado grado de colaboración para beneficio mutuo.

B.- DEFINICION DEL CONTROL INTERNO.

El control Interno, es un plan de organización así como los me todos y medidas de coordinación adoptadas para lograr los objetivos siguientes: verificar la exactitud y veracidad de los datos contables, fomentar la eficiencia de las operaciones y alentar el apego a las políticas prescritas por la administración de una em prasa. Se admite que un sistema de control interno se proyecte más allá de los asuntos relacionados directamente con las funcio nes de los departamentos de contabilidad y el financiero.

Presumiblemente trataremos de analizar las características que debe reunir un sistema de control interno satisfactorio.

- a) un plan de organización que proporcione una separación - apropiada de las responsabilidades funcionales.
- b) un sistema de autorización y los procedimientos de registros suficientes para proporcionar un control razonable en la con tabilización de las partidas de activo, pasivo, ingresos y gastos.
- c) las prácticas correctas que deben seguir, en la ejecución de sus obligaciones y funciones cada uno de los departamentos de organización y
- d) un determinado grado de competencia del personal en relación con sus responsabilidades.

Estos elementos generales, cada uno por sí mismo; son tan in- dispensables para el control interno que sería deficiencia que no

se presentase alguno de ellos, ya que esto impide el éxito en el funcionamiento del sistema. Por ejemplo: ningún proyecto de autorización y procedimientos de registro contable puede considerarse adecuado, sino se cuenta con el personal capacitado para ejecutar los procedimientos de registro contable propuestos y para hacer que dicho sistema sea deficiente tampoco se pueden considerar eficientes las prácticas seguidas en el cumplimiento de las obligaciones en los departamentos de la organización a menos que exista independencia departamental, para que así las responsabilidades puedan determinarse y hacerse cumplir los controles interdepartamentales. Trataremos de hacer un breve estudio de las características antes citadas.

El Plan de Organización

La organización estructuralmente adecuada, varía de acuerdo con el tipo de empresa, con su tamaño, con el grado en el cual quedan geográficamente divididas sus operaciones, con el número de subsidiarias o cualesquiera otros factores que pueden ser peculiares a determinada empresa en particular. Generalmente un plan satisfactorio debe ser simple, siempre y cuando dicha simplicidad sea ventajosa desde un punto de vista económico, debiera ser flexible en tal forma que la expansión o el cambio de condiciones, no rompan o desorganicen el orden existente y debe prestarse, por sí mismo, al establecimiento de claras líneas de autoridad y responsabilidad.

Suponiendo una adecuada división funcional de las actividades de una empresa, el siguiente paso es establecer las responsabilidades dentro de los departamentos para la eficiente conducción de las operaciones, de acuerdo con las necesidades prescritas por las políticas administrativas. Con el establecimiento de la responsabilidad, debe ir aparejada la delegación de la autoridad. Las responsabilidades y la delegación de autoridad deben quedar claramente definidas, y hasta donde sea posible, dejarlas aclaradas, ya sea en un organigrama o en una nota escrita, accesible a todos los interesados, las responsabilidades conflictivas o dobles, deben evitarse hasta donde sea posible pero cuando el trabajo de dos o más divisiones es complementario, como es frecuente, la responsabilidad para las varias fases debe dividirse apropiadamente.

Dicha revisión es inherente a un buen sistema de control interno, el cual estipula que quedan separadas las funciones de iniciación y autorización de una transacción, el registro y la custodia de la partida del activo resultante.

En muchas empresas hay departamentos o individuos cuyas funciones no están relacionadas directamente con las operaciones sino - que su principal tarea puede ser revisar, comunicar, analizar, resumir e informar. Donde existen esos departamentos, es muy importante que sus responsabilidades no solamente queden perfectamente definidas, sino que además, todos los jefes de departamento

conozcan esas responsabilidades y el grado en el cual se relacionan con las operaciones de sus propios departamentos.

El Sistema de su Autorización y de Procedimientos de Registro.

Una vez que la administración ha determinado sus objetivos, ha proporcionado un apropiado plan de organización y delegado la responsabilidad para logro de sus objetivos, debe tener los medios - para establecer, primero los registros de control de las operaciones y transacciones consecuentes y, segundo, la clasificación de datos dentro de una estructura formal de cuentas. Al segundo elemento se conoce comunmente como el catálogo de cuentas. Un catálogo de cuentas preparado cuidadosamente tiene propósitos mas útiles que el proporcionar unicamente casilleros en los que se coloquen transacciones. Las cuentas seleccionadas y su secuencia deben por lo menos reunir las siguientes condiciones:

- 1 Facilitar la preparación económica de los estados financieros e informes.
- 2 Incluir aquellas cuentas que se necesitan para reflejar adecuadamente las partidas de activo, pasivo, ingresos, costos y gastos suficientemente analizadas, a fin de que sean útiles a la administración en el control de las operaciones.
- 3 Describir exacta y concisamente lo que debe contener cada cuenta.
- 4 Definir tan claro como sea posible, las fronteras entre el activo, fijo, los inventarios y las partidas de gastos.
- 5 Proporcionar cuando sea necesario, cuentas controladoras.

Los medios para los primeros registros de control de las operaciones y transacciones son creados a través de la preparación de registros apropiados y formas, además de la planeación del flujo lógico de la anotación contable, así como con los departamentos y entre las secciones de éstos. Dichas formas y las instrucciones relativas al flujo de los procedimientos de registro y aprobación, a menudo están incorporados en los "Manuales de procedimientos".

Las características de los registros y las formas apropiadas.

Un examen completo de todas las formas y los registros necesarios en los diferentes tipos de negocios no es factible, dado que las necesidades son completamente diferentes en cada empresa. Sin embargo, es posible anotar algunos de los principios que se aplican al adoptar formas o registros en particular.

En primer lugar deben tener una función útil en su relación con los procedimientos planeados y cumplir los objetivos de la administración; por ejemplo: Las ventas son el objetivo principal de la administración y los procedimientos de ventas invariablemente requieren del uso de formas apropiadas para contar esas ventas, las cuales sirven para un gran número de propósitos, algunos de los cuales son:

- a) como base para el asiento en los libros de contabilidad.
- b) como autorización para el embarque de mercancías.
- c) como documento original del cual se compilan todos los datos, para compendios y análisis relativos a las ventas, -

tales como ventas por arena, por conducto y por vendedor y el total de los ingresos obtenidos por ventas.

- d) el documento original que sirve de base para pagar las comisiones a vendedores.

Debe ser lo suficientemente sencilla como para ser comprendida con claridad por aquellos que la van a usar, permitiéndoles registrar con exactitud y prontitud los datos y con un costo mínimo.

Debe ser diseñada de acuerdo con todos los posibles usos, de tal manera que el número de formas diferentes se mantenga en el mínimo.

Debe estar elaborada en tal forma que su correcto manejo se apege a los procedimientos de control establecidos y por lo tanto, dentro de la forma o registro mismo, proporcione un cierto grado para la autorización y aprobación relacionadas con los diferentes pasos de las transacciones, la alineación de los datos que facilite el cotejo aritmético y las debidas instrucciones en cuanto a la ruta de trámite, son todos los ejemplos de control que pueden proporcionarse por medio del diseño adecuado.

Las Practicas Adecuadas

Si el desarrollo de un plan de organización y el diseño del flujo de procedimientos fueran semejantes a un plan estratégico, la adopción de las prácticas adecuadas podría llamarse la medida táctica para la ejecución de cada uno de los departamentos de la organización.

De esta forma se determina la efectividad del control interno y la eficiencia resultante de las operaciones. Los procedimientos adoptados deberán proporcionar los pasos por los cuales las transacciones sean autorizadas, registradas y responsabilizada la custodia de las partidas del activo. Las prácticas adecuadas deberán proporcionar los medios por los cuales la integridad de dichas autorizaciones, registro y responsabilidad por la custodia de las partidas de activo, pueden quedar razonablemente garantizados. Esto generalmente se obtiene por medio de la división de deberes y responsabilidades, en tal forma que ninguna persona maneje por completo una transacción desde el principio hasta el fin.

La persona que autoriza o inicia una transacción, no debe tomar parte en el registro, o en el dominio y manejo del activo. Cuando las circunstancias no permitan tal división, otras prácticas de protección deben encontrarse. Con tal división antes mencionada, se proporciona una revisión automática del trabajo y se aumentan grandemente las posibilidades de encontrar rápidamente errores y fraudes. Esta división de responsabilidades se aplica tanto a los departamentos como a los individuos, y debiera practicarse en toda la organización y en todos los niveles de autoridad.

Un rasgo importante para un adecuado sistema de control interno es el conformar sus partes integrantes en una perfecta unidad de funcionamiento. La instalación del sistema, con todo lo adecuada que pueda parecer, no da ninguna garantía de que funcionará

eficientemente por sí sola. La cooperación interdepartamental - se basa en un grado considerable en las relaciones humanas; dos personas, sin importar cuán competentes sean, pueden no ser siempre compatibles. Es por lo anterior, que la administración debe ser siempre vigilante del funcionamiento de la organización y descubrir cualquier problema motivado por los conflictos entre los departamentos, por ejemplo; los que puedan resultar de la variedad de interpretaciones de autoridad o la renuncia a ceder autoridad por motivos de orgullo personal. La celebración de juntas periódicas por parte de la administración proporciona los medios, no solamente descubrir tales diferencias, sino también para rectificarlas.

La Capacidad del Personal.

El funcionamiento adecuado de un sistema de control interno - descanso, no solamente en la organización efectiva de la planeación y en lo que los procedimientos y prácticas sean correctos, - sino también en la selección de funcionarios y de jefes de departamento con habilidad y experiencia y personal capaz de cumplir con los procedimientos establecidos en una forma eficiente y económica. Utilizar un contador con experiencia como encargado de cuentas por pagar podría garantizar su eficiencia, pero no sería económicamente factible o deseable, dado que los conocimientos de dicho individuo podrían ser mejor aprovechados en un puesto de mayor responsabilidad; a la inversa, no sería una decisión juiciosa colocar a un empleado sin experiencia en un puesto que requiera -

buen criterio. Principalmente, el problema se resuelve por sí solo, cuando la administración reconoce la necesidad de un análisis cuidadoso del puesto y los requisitos necesarios de una persona para ocuparlo, de un adecuado programa de entrenamiento y de la adopción de acciones por las cuales pueda ser juzgada la calidad de actuación del empleado.

C.- IMPORTANCIA.

La Administración tiene la responsabilidad de proyectar, instaurar y supervisar, un sistema de control interno adecuado para:

- 1) proteger las partidas de activo propiedad de una organización.
- 2) comprobar la exactitud y confiabilidad de los datos contables.
- 3) promover la eficiencia de las operaciones y
- 4) fomentar el apego a las políticas administrativas establecidas.

Y para estos objetivos, proporcionar un apropiado plan de organización, un sistema adecuado de autorización y procedimientos de registro; prácticas sólidas y finalmente una cantidad apropiada de personal competente. Las decisiones alcanzadas en relación a los primeros tres de estos elementos de control interno, conducen por sí mismos, al registro contable, ordenado y eficaz. Los lineamientos de carácter general, las consideraciones de detalle y la integración del sistema total de control interno, demandan un

un planeamiento cuidadoso. La proyección puede ser realizada mejor "presentando" por escrito, un bosquejo del plan del control interno, en la misma forma que los proyectos de construcción física son concebidos, dibujados y comprobados arquitectonicamente, antes de que sean aprobados.

La eficacia del control interno es tan importante para el problema de la veracidad de los datos financieros y la responsabilidad total de la administración, que se necesita que esta se encuentre preparada para explicar los pasos tomados a fin de obtener la antes citada eficiencia.

Un catálogo de cuentas compruebe lo correcto de un plan de cuentas; un manual de procedimientos debidamente preparados, proporciona un patrón con el cual, los procedimientos reales en uso pueden ser comparados para descubrir las desviaciones que pueden dar lugar a irregularidades, ya sean concebidas fraudulentamente o en otra forma.

La descripción detallada de un manual de procedimientos puede ser en gran parte simplificada, si la administración desarrolla y utiliza un plan visual de organización y del flujo de las transacciones. Totalmente aparte de la contribución diaria que hacia una buena administración hacen los catálogos de cuentas correctamente concebidos, los manuales completos y satisfactoriamente escritos sobre procedimientos y políticas de contabilidad y las gráficas de organización y los flujos, es obvio, además que facili-

ten grandemente al Contador Público, examinar el control interno y, en su respectivo orden, contribuyen en forma importante a una revisión de mayor calidad.

Es imposible proyectar un sistema de control interno que proporcione todas las salvaguardas y llene las necesidades de cada empresa sin considerar el tamaño y el tipo. Cada compañía tiene sus problemas peculiares y las medidas adecuadas en un caso no lo son en otro. Así mismo, los controles, deben ser considerados según su utilidad económica. En caso donde el costo de proyección sobrepase las posibles pérdidas o donde ciertos controles pudieran retardar las operaciones al grado tal de perjudicar adversamente la producción y ventas, la administración puede decidir que tales controles no son factibles.

La responsabilidad de la administración no termina con la instalación de los procedimientos de control, los cuales en un principio fueran considerados como necesarios. Un sistema de control interno debe estar siempre bajo una constante vigilancia para determinar:

- 1) que las políticas dictadas están siendo correctamente interpretadas y ejecutadas,
- 2) que los cambios registrados en las condiciones de operación no lo han hecho que los procedimientos sean engorrosos, obsoletos o inadecuados y
- 3) que cuando el sistema se desarticule se tomen de inmediato medidas correctivas.

Cualquier sistema, sin importar su solidez fundamental, rápidamente se deteriorará si no es revisado periódicamente. La negligencia se vuelve contagiosa y si se le permite extenderse, pronto los resultados de las medidas de control habrán de ser útiles.

CONCLUYENDO

El constante reconocimiento de la expansión e importancia que tiene el control interno puede ser atribuido a los siguientes factores.

El alcance y la magnitud de las empresas ha llegado a un punto donde su organización estructural se ha vuelto compleja y extensa. Para controlar eficazmente las operaciones, la administración necesita de la precisión de numerosos informes y análisis.

La responsabilidad de salvaguardar el activo de las empresas, prevenir y descubrir errores y fraudes, descansa principalmente - en la administración. El mantener un sistema adecuado de control interno es indispensable para descargar apropiadamente esa responsabilidad.

La protección que proporciona un sistema de control interno - que funcione adecuadamente, en contra de las debilidades humanas, es de sin igual importancia. La verificación y la revisión que son esenciales para el buen funcionamiento de un sistema de con-

trol interno, reducen la posibilidad de errores internos fraudulentos y más aun de que queden sin ser descubiertos por un periodo prolongado. Esto permite a la administración depositar mayor confianza en la veracidad de los datos.

No es practico que los contadores públicos realicen auditorias detalladas en la mayor parte de las compañías, debido a los límites económicos por concepto de honorarios, además un examen subsiguiente no puede ser considerado como sustituto del ejercicio de controles adecuados en el manejo de las transacciones.

Existen además claras ventajas para el Contador Público que examina el control interno como base para la planeación de una auditoría, se refieren al ahorro del tiempo y del esfuerzo, esto mismo desde luego, redundará en beneficio de sus clientes, quienes ahorran honorarios y obtienen los informes del contador con mayor oportunidad.

Pero quizás lo más importante del examen del control interno es que permite al contador, dirigir su atención a los aspectos y actividades del negocio que más le requieren. Ya ha quedado perfectamente establecido que el examen de estados financieros no implica una revisión total, sino un estudio ponderado de los aspectos del negocio que influyen sobre los estados.

D.- METODOS PARA EVALUAR EL CONTROL INTERNO.

Las auditorías practicadas anteriormente por los Contadores Públicos, tenían por objeto la comprobación de la totalidad de las transacciones registradas en los libros de contabilidad, con el fin de presentar los estados financieros de la compañía y de informar sobre el resultado del trabajo realizado. Este trabajo se conoce con el nombre de Auditoría Completa, y en la actualidad rara vez se contrata, pues se ha ido sustituyendo, con buen éxito por la organización de las empresas bajo un sistema eficiente de control interno, complementado por la contratación de Contadores Públicos para trabajos de auditoría de estados financieros, y con esta combinación se logran tan buenos o mejores resultados que los de la auditoría completa a más bajo costo para el cliente. El control interno, proporciona la comprobación de las transacciones y la protección para evitar desfalcos y otras irregularidades dentro de un margen bastante aceptable, y con la auditoría de los estados financieros, se obtiene la opinión o dictamen del Contador Público sobre el contenido de dichos estados, lográndose de esta manera, información, protección y control.

Para el que el Contador Público pueda opinar sobre los estados financieros de una compañía, necesita verificar los datos en ellos contenida, y por parte de él, esta verificación se realiza mediante la comprobación detallada de algunas de las transacciones realizadas por la empresa.

D.- METODOS PARA EVALUAR EL CONTROL INTERNO.

Las auditorías practicadas anteriormente por los Contadores Públicos, tenían por objeto la comprobación de la totalidad de las transacciones registradas en los libros de contabilidad, con el fin de presentar los estados financieros de la compañía y de informar sobre el resultado del trabajo realizado. Este trabajo se conoce con el nombre de Auditoría Completa, y en la actualidad rara vez se contrata, pues se ha ido sustituyendo, con buen éxito por la organización de las empresas bajo un sistema eficiente de control interno, complementado por la contratación de Contadores Públicos para trabajos de auditoría de estados financieros, y con esta combinación se logran tan buenos o mejores resultados que los de la auditoría completa a más bajo costo para el cliente. El control interno, proporciona la comprobación de las transacciones y la protección para evitar desfalcos y otras irregularidades dentro de un margen bastante aceptable, y con la auditoría de los estados financieros, se obtiene la opinión o dictamen del Contador Público sobre el contenido de dichos estados, lográndose de esta manera, información, protección y control.

Para el que el Contador Público pueda opinar sobre los estados financieros de una compañía, necesita verificar los datos en ellos contenida, y por parte de él, esta verificación se realiza mediante la comprobación detallada de algunas de las transacciones realizadas por la empresa.

La extensión del trabajo de detalle necesario para esta verificación depende de la eficacia del sistema de control interno en vigor pues con un sistema eficiente, el auditor externo solo tendrá que cerciorarse de su buen funcionamiento haciendo pruebas selectivas sobre los procedimientos seguidos en un pequeño número de las transacciones registradas. Si el sistema de control interno es deficiente, el auditor, necesariamente tendrá que ampliar las pruebas selectivas hasta un grado que le permita suponer que existe razonabilidad en las cifras revisadas.

Las investigaciones sobre los procedimientos del sistema de contabilidad y de control interno necesarias para practicar auditorías de estados financieros y poder emitir un dictamen con el contenido usado actualmente, deberían hacerse con el auxilio de las formas para evaluar el control interno.

Tratando de ejemplificar con uno de ellos diremos que lo que se ha llamado cuestionario de control interno consiste en una serie de preguntas sobre los procedimientos seguidos en las empresas para realizar y registrar las distintas operaciones que se efectúan. La naturaleza de las preguntas de dicho cuestionario sirve de guía al auditor externo para determinar la extensión que necesita dar a su trabajo en la verificación de estados financieros de una campaña, así como para la distribución de dicho trabajo entre sus auxiliares o ayudantes, es decir, para formular lo que se conoce como su programa de auditoría.

La información para las respuestas al cuestionario, en cuanto sea posible debe obtenerse por contacto directo con los jefes y empleados de los diferentes departamentos, y no debe tener demasiada confianza en la información obtenida de un solo funcionario.

Por lo tanto, un factor importantísimo que debe tomar en cuenta el Contador Público al formular su programa para el trabajo de detalle, es la naturaleza y extensión del control o comprobación internas en la organización que se audita, pues mientras más extenso y efectivo sea dicho control, menor será el examen necesario en la auditoría y menor le costará al cliente el trabajo, lo cual a la larga, redundará en beneficio para el propio auditor.

A continuación se comentan las diferentes formas de evaluación del control interno.

La evaluación del control interno es básicamente la impresión mental que cada una de las diversas actividades del negocio, provocan en el auditor aunque el, debe hacer constar la impresión antes mencionada en los papeles de trabajo; así las conclusiones respectivas.

Existen tres métodos principales para registrar el control interno en los papeles de trabajo:

1.- Método descriptivo: Es aquel por el cual se relacionan en los papeles de trabajo las diversas características del control interno, clasificadas por actividades, departamentos, funcionarios y empleados o registros de contabilidad que intervienen en

el sistema.

2.- Método de cuestionario: Es aquel, en que se plantean - las cuestiones que usualmente constituyen los aspectos básicos - del control interno. Estos temas se desarrollan de antemano en forma de lista de preguntas que posteriormente se contestan en - las oficinas del negocio en presencia de las medidas de control en vigor.

3.- Método gráfico: Consiste en presentar objetivamente la organización del cliente y los procedimientos que tiene en vigor en sus varios departamentos y actividades; o bien, en preparar - gráficas combinadas de organización y procedimientos.

El primer método descrito es generalmente práctico para negocios pequeños y para aquellos en que el control interno es francamente deficiente. Los cuestionarios y gráficas no permiten descripciones detalladas, con el consiguiente perjuicio al auditor - que necesita conocer las excepciones a las reglas generales de - control interno en vigor.

Los métodos de cuestionarios y gráficas son útiles en negocios de mejor control interno general, sobre todo en auditorías subsiguientes a la primera intervención del auditor y aun mas si se complementan con papeles descriptivos de aquellas medidas de control interno que ameritan explicaciones detalladas.

El método más usual en México, es el de cuestionarios.

El criterio del auditor debe elegir los métodos a seguir para -
obtener los mejores resultados del examen y dejar constancias más
claras del trabajo hecho, a base de combinarlos en la medida que
se considere adecuado.

ELEMENTOS DE APEGO EN EL DESARROLLO Y
CONCLUSION DE UNA AUDITORIA

- a) Técnicas.
- b) Normas.
- c) Procedimientos.
- d) Papeles de Trabajo.
- e) Dictámen o Informe.

C A P I T U L O I V

La Auditoría tiene como base un proceso que consta de tres fases o etapas:

- 1.- La planeación
- 2.- El desarrollo
- 3.- La conclusión.

Siendo dichas etapas primordiales para la consecución del objetivo que se quiere lograr en un trabajo de auditoría.

El auditor para llevar a cabo cada una de las etapas del proceso, cuenta con medios suficientes para su realización, los cuales puede utilizar conforme a las circunstancias específicas de cada empresa y caso en particular.

Los principios, medios e instrumentos que el auditor debe tomar en consideración en su trabajo de auditoría desde su inicio hasta su terminación son los siguientes:

- a) Técnicas de Auditoría.
- b) Normas de Auditoría
- c) Procedimientos de Auditoría
- d) Papeles de Trabajo
- e) Informe o Dictamen

A.- TECNICAS DE AUDITORIA.+

Se define como técnicas de auditoría "A los recursos de investigación y evaluación que se utilizan para captar la información que se necesita y también para comprobar información que otros han suministrado".

+ Auditoría (Principios y procedimientos).
Arthur W. Holmes Editora UTEHA

A continuación se describirán en forma enunciativa, no limitativa, siete técnicas de auditoría que normalmente se utilizan

Es importante señalar que el uso de estas técnicas debe ser discrecional, atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso y que fundamentalmente dicho uso dependerá de la capacidad y criterio de cada auditor, por lo que es necesario señalar que no son programas, cartabones o recetas de cocina a los cuales total y obligatoriamente deben ajustarse los auditores.

Las técnicas a describir son las siguientes:

- I.- Técnica del Estudio General.
- II.- Técnica de la Inspección.
- III.- Técnica de la Observación.
- IV.- Técnica de la Investigación.
- V.- Técnica de la Confirmación.
- VI.- Técnica del Análisis.
- VII.- Técnicas del Cálculo.
- VIII.- Declaración y Certificación.
- IX.- Comprobación.

I.- Técnica Del Estudio General.

Es normal que cuando un auditor es contratado para realizar una auditoría por primera vez en una empresa, no conozca de ella - los elementos mínimos necesarios para poder valorar sus servicios, ya que entre otras cosas será importante establecer un tiempo probable de trabajo de auditoría, para que sepa el interesado aproximadamente cuando se le informará y se le entregará el dictamen correspondiente y además se deberá fijar previamente también los honorarios que el auditor cobrará por su trabajo y cuando sea necesario se establecerán otros cargos como pueden ser: Hospedaje, alimentos, transporte, etc.

Para poder dar respuestas a estas interrogantes es preciso que el auditor, haga un estudio general de la empresa para saber el esfuerzo que va a realizar en su trabajo y para tal efecto deberá hacer lo siguiente:

a) Evaluará el control interno existente y de esta manera conocerá que tan difícil o que tan fácil será su trabajo, ya que a mejor control interno, menor número de pruebas y consecuentemente a un mayor defecto en dicho control interno, mayor número de pruebas.

b) Determinará el volumen de operaciones realizadas por la empresa, ya que el esfuerzo a realizar será menor en empresas con volumen pequeño y mayor esfuerzo en empresas con mayor volumen de producción y ventas.

c) Es importante conocer el giro de actividad de la empresa, por que de ahí se pueden derivar aspectos muy interesantes como

es el caso de saber si es industrial, comercial, ganadera, agrícola o de pesca ya que las contabilidades difieren entre sí el acuerdo con el giro, y el auditor deberá preparar el personal a las necesidades y además hay aspectos legales que afectan a ciertos giros o actividades para las cuales también se requerirá prepararse, esta preparación es importante considerarla, ya que los empleados siempre desean que el auditor les ayude aconsejándoles mejores sistemas de trabajo y para tal efecto se requiere preparación, inclusive, hay giros para los cuales existen catálogos de cuentas de uso general y obligatorio, ya sea por disposición de ley o por acuerdo de los acredlados en las diferentes cámaras.

d) Es importante conocer el lugar exacto en donde la empresa opera, porque ello favorece o perjudica al auditor al tener que desplazar personal a lugares lejanos, elevando su costo de trabajo o poder contratar ayudantes en la localidad en que opera la empresa.

e) Es importante conocer la tendencia que muestra estadísticamente las operaciones de la empresa, es decir, si está en ascenso, estática o en declive y de esta manera a través de estados comparativos (de costo de producción, de pérdidas y ganancias y balances generales) por tres o cuatro años si es posible, podemos detectar a simple vista el comportamiento a través de porcentajes integrales si un renglon de estos Estados financieros presentan desviaciones que merezcan estudio especial.

f) Es importante que se enfatice en la evaluación del personal que trabaja en la empresa y medir de esta manera un poco sus

los riesgos de la auditoría, especialmente la calidad personal y profesional del encargado del Departamento de Contabilidad, estudiando también a fondo el sistema de contabilidad implantado, la calidad de los informes presentados y la frecuencia de estos.

II.- Técnica de La Inspección.

Esta técnica consiste en verificar las características físicas de ciertos productos y documentos a través de revisiones oculares que le permiten al auditor saber si los elementos de prueba que se le presentan corresponden a número a los que dieron origen a los movimientos contabilizados en los registros de la empresa.

Lo anterior es sumamente importante, ya que dentro de las normas de auditoría existe una que exige que el auditor sea objetivo en sus apreciaciones, es decir, que siempre que el auditor emita un dictamen o señale su criterio, lo deberá hacer basándose en el elemento objetivo, es decir, en elementos materiales que apoyen en cualquier instante su opinión. Esta técnica es totalmente objetiva, como se indica, se requiere identificar los elementos materiales con los registros contables, por ejemplo: Si estamos haciendo la revisión de la cuenta "Documentos por Cobrar" al aplicar esta técnica no debe preocupar precisamente que se trate de documentos por cobrar, y como este representado y respaldado por títulos de crédito a favor de la empresa, será necesario que el auditor principie por saber si los documentos que se le exhiben reúnen las características legales y formales de título de crédito y posteriormente si están en vigor sus derechos, es decir que

no hayan prescrito o caducado, que estén a favor de la empresa revisada que señale en forma clara el importe de los mismos, que el aceptante o girador lo hayan firmado, que el avalista o según de obligado también lo haya firmado. Si después de este examen la prueba es satisfactoria, la técnica se da por concluida.

Si aplicamos esta técnica al estar haciendo la auditoría al almacén, el auditor deberá tratar de identificar los productos que se encuentran físicamente con los productos que se encuentran contabilizados, auxiliándose de los elementos contenidos en las facturas de compras o en registros especiales, por ejemplo: Si una empresa compra y se dedica a vender vestidos de cierto material, algodón por ejemplo; deberá el auditor preocuparse porque al momento de levantar el inventario físico en el almacén, existan precisamente vestidos del material señalado en la factura y de ninguna manera podemos dar como correcto un inventario de mercancías de zapatos aunque el importe corresponda a la cifra del inventario final, así mismo esta técnica deberá aplicarse en la revisión de los documentos que transmiten la propiedad de dichas mercancías, cerciorándose de que las facturas vengan a nombre de la empresa revisada y que reúnan los requisitos legales especialmente de orden fiscal señalado en la Ley y Reglamento del Impuesto Sobre la Renta en vigor, al momento de la compra;

III.- Técnica de la Observación.

La técnica de la observación consiste precisamente en observar ciertas actitudes o comportamientos del personal al servicio de -

la empresa y en el desarrollo de sus funciones, es decir el contador en forma accidental o en forma programada puede descubrir procedimientos de trabajo que no aparten totalmente de lo especificado en las políticas y planes de la empresa, y estas observaciones se deberán ir apuntando en "Células de observaciones", con el propósito de que al estudiarlas se implementen trabajos especiales que le permitan al auditor saber si estas actitudes están provocando pérdidas a la empresa.

Como ejemplo, el auditor observa que el jefe del Departamento de Almacén, constantemente abandona su departamento y en su ausencia entran a dicho lugar empleados, obreros de la empresa y clientes de la misma; de lo anterior, el auditor tomó nota y deba implementar procedimientos de trabajo que le permitan conocer si en dichas ausencias la empresa no sufrió pérdidas para poder valorarlas y establecer las áreas de responsabilidad correspondientes.

Igualmente el auditor observa que en el departamento de ventas se elaboran documentos al cobro por ventas a crédito y se comisiona al office-boy de la empresa para que pague al domicilio del cliente a recabarle la firma de aceptación, el office-boy no conoce al cliente y la empresa no tiene controlada la firma del cliente para la identificación, pudiéndose presentar el caso de que los documentos, no están firmados por el verdadero cliente y en este caso podrían transformarse en incobrables.

IV.- Técnica De La Investigación.

Esta técnica consiste, en el hecho de que el auditor obtiene - información complementaria a través de pláticas sostenidas con empleados y funcionarios de la empresa o a través de memorandums - internos en donde se les solicitan datos a dichas personas con el propósito de investigar si ciertos valores que aparecen en el activo aun tienen poder de realización o si ciertos pasivos aún tienen o conservan la obligación en contra de la empresa, debido a - que a veces la información con que se cuenta no es suficiente para dar respuestas a estas interrogantes.

Ejemplo: El auditor a la hora de estudiar el renglon de documentos por cobrar, encuentra partidas de valores considerables y que estan vencidos desde algunos años antes de la auditoria, el - auditor siente dudas debido a la antigüedad de que puedan ser cobrados o no dichos documentos y recurren al jefe del departamento de cobranzas y le preguntan la razón por la cual los documentos - de referencia no han sido cobrados ni se han castigado llevando - su importe a resultados a pesar de la antigüedad de los mismos. El jefe de Cobranzas puede dar diversas respuestas, pudiendo ser las siguientes:

a) Manifiesta el Jefe de Cobranzas que los documentos no se - han podido cobrar pero que ya se embargaron bienes suficientes y que no se han concluido los juicios explicando las razones, se le exhibe al auditor los documentos legales y judiciales que prueban lo señalado por el Jefe de Cobranzas. En este caso, el auditor

deberá investigar si dichos bienes se encuentran registrados en - cuentas de orden y de ser así se da por satisfecho y no hace ninguna observación ni ajustes.

b) El jefe de Cobranzas manifiesta que los documentos no se han cobrado porque no se localizan a los deudores y que no se han llevado a resultados porque se está preparando la documentación fiscal necesaria para que los gastos por incobrables sea deducibles para el Impuesto Sobre la Renta. En este caso se le exhiben pruebas suficientes que demuestran la autenticidad de lo dicho, - el auditor se da por satisfecho y únicamente solicita que se le extienda una constancia por escrito de lo señalado y copias de los trámites para sus papeles de trabajo.

c) Se le manifiesta al auditor que los clientes fallecieron sin dejar bienes que garanticen el adeudo; pero están en pláticas con parientes que han prometido avalar la deuda, se le dan elementos suficientes que prueban lo dicho. En este caso el auditor manifiesta que se levante un acta en el juzgado para comprobar la falta de recursos para hacer cobrables las partidas y pide copia de las actas de defunción para llevar a resultados las partidas señaladas.

Esta técnica se divide en dos clases: Formal e Informal.

Formal: Se llama investigación formal cuando los daños se solicitan por escrito y las respuestas se piden de manera igual, - llamándose también esta técnica "Certificados".

Es aconsejable que al concluir la auditoría, el auditor solicite a su cliente un certificado de carácter general en donde le manifi

este bajo protesta de decir verdad, que los datos contenidos en los libros y registros de la Contabilidad de la empresa corresponden a la totalidad de las operaciones realizadas por la empresa durante el período revisado y consecuentemente no existen omisiones en los registros por ventas, compras y gastos y que tampoco se han alterado las operaciones al registrarse. Este certificado respalda al auditor en lo sucesivo, ya que podría suceder que se descubrieran posteriormente otros registros complementarios en donde podría responsabilizarse el auditor, y el Gerente también pudiese manifestar que no sabía si el auditor solicitó o no dicho registro.

Informal: La técnica de la investigación es informal, cuando el auditor lo hace verbalmente, lo que quiere decir que sus preguntas y las respuestas que le dan son verbales en pláticas sostenidas con los funcionarios o empleados de la empresa y únicamente deja constancia del resultado de su investigación en los papeles de trabajo.

V.- Técnica De La Confirmación.

Esta técnica consiste en solicitar por escrito informes a personas ajenas a la empresa sobre ciertas operaciones que aparecen registradas en los libros de Contabilidad de la empresa revisada y estas personas ajenas al negocio las conocen porque son con ellas con quienes la empresa las llevo a cabo. Estas personas extrañas o ajenas al negocio, son entre otros los siguientes: Instituciones de Crédito en donde la empresa deposita su dinero y a donde recurre para solicitar préstamos o a negociar sus documen

todo, los clientes a quienes la empresa les vende sus productos de contado o a crédito, los dueños de la empresa por operaciones distintas a la actividad central, los proveedores de productos o mercancías, los acreedores en general y a los propios accionistas que son las personas que dotaron al negocio del capital con que cuenta.

La técnica de la confirmación, es una de las más usadas en auditoría y como se indicó ayuda al auditor a verificar con el informe obtenido de estas personas las operaciones que aparecen registradas.

Esta técnica se divide en dos clases: Confirmación Directa e Indirecta.

Confirmación Directa: Consiste en que la empresa revisada obtiene de sus registros contables los datos que se desean confirmar y se envían a la fuente de información (las personas antes citadas Bancos, clientes, etc.) con el propósito de pedirle si está de acuerdo en haber celebrado las operaciones que le reportaron y en caso necesario si está de acuerdo en deber o se les deba la cifra que se le indica y en caso contrario manifieste su inconformidad fincando las razones que la motivaron.

La confirmación directa a su vez se subdivide en dos:

Directa Positiva y Negativa.

Confirmación Directa Positiva: Esta confirmación consiste en que la empresa revisada obtiene de sus registros los datos que desea confirmar y le escribe a la fuente de información y le pide - que verifique los datos que le envía y que conteste ya sea que en te de acuerdo o de acuerdo con las cifras, señalando en el último caso los motivos de su desacuerdo pero se pide que en cualquier forma conteste.

Confirmación Directa Negativa: Esta confirmación es igual que la anterior, lleva datos que se desean confirmar, pero tiene la - diferencia de que se le indica a la fuente de información que únicamente conteste en caso que este en desacuerdo con los datos consignados haciendo las observaciones procedentes.

Confirmación Indirecta: Esta confirmación consiste en que la empresa revisada, le escribe a la fuente de información para que ella dé sus registros con conforme las operaciones que haya celebrado con la empresa revisada y el saldo a su cargo o a su favor - que exista a la fecha a que se indica en la carta de confirmación. Se dice que es indirecta porque el auditor a través de informes reportados por registros distintos a los de su cliente verifica la información que necesita.

Como se puede observar, la confirmación directa es muy fácil y práctica para la fuente de información, ya que no necesita mucho esfuerzo para verificar los datos ya que en el cuerpo de la misma

se le señalan. De las dos clases, la directa positiva, es la más confiable, ya que la directa negativa es engañosa, porque en la práctica el porcentaje de respuestas es mínimo y como la directa negativa presupone al no recibirse contestación es por que la fuente de información esta de acuerdo con la cifra y en la práctica puede ser todo lo contrario muchas no se reciben porque se extravían en el correo, otras por que al contestar se esta comprando a algo adicional a lo ya firmado, es decir, piensan que duplican su compromiso, otros le dan a las confirmaciones sentido de aviso de cobro o recordatorio de pago y como andan atrasadas no saben que contestar, y la gran mayoría no contestan por negligencia.

La más técnica de las tres, es la indirecta, porque si se recibe la información de un tercero y este la obtuvo de sus registros y coinciden con los de la empresa revisada, no debemos desconfiar de esta información. Pero si la confirmación directa es donde se le envían todos los datos al informante no da resultados por las razones indicadas, esta consecuentemente será mucho mas limitada en sus respuestas.

En la práctica estas confirmaciones no dan resultados muy positivos por sus escasas respuestas, llegando a veces a no ser superiores al 10% de las solicitudes enviadas y en este caso se cubre esta area con pruebas supletorias o alternativas, como son; cobros y pagos posteriores a la fecha del cierre del ejercicio revisado.

VI.- Técnica Del Análisis.

Esta técnica es quizá una de las más importantes y usadas en la auditoría, ya que para poder aplicar algunas otras técnicas se requiere aplicar esta antes de las demás, porque analizar consiste en descomponer un todo en sus partes integrantes para poder posteriormente muestrear estas partes y aplicarles sobre estas áreas parciales, las técnicas que las circunstancias exijan.

La auditoría es una actividad que por sus características no siempre es necesaria no conveniente realizarla al 100%, sino que la tendencia es cada vez mayor en el sentido de que la auditoría se haga a base de pruebas selectivas, es decir, que las técnicas de auditoría se apliquen sobre un sector parcial de un todo y para poder elegir ese sector será necesario previamente aplicar a ese todo la técnica del Análisis.

Como ejemplo vamos a suponer que el Auditor necesita hacer la Auditoría de la Cuenta de Documentos por cobrar y en el Balance General, aparece esta cuenta por un total de \$20 millones. Como el auditor tiene que hacer la revisión a base de pruebas parciales o selectivas, el primer trabajo que necesita, es analizar los \$20 millones y vamos a suponer que el análisis lo hacen en primer lugar, por razones, es decir, estudiaran cuantos clientes en pesos totales corresponden cada zona y así podría tenerse el siguiente análisis:

Zona	I	\$ 5 millones
Zona	II	\$ 3 millones
Zona	III	\$ 1'5 millones
Zona	IV	\$ 3'5 millones
Zona	V	<u>\$ 7 millones</u>
T O T A L		\$20 millones

Ya teniendo el análisis anterior, el auditor podrá escoger las 5 zonas, dos de ellas y suponiendo que escoge las zonas III y V - que son por \$1'5 y \$7 millones respectivamente, y de estas dos - zonas hará un subanálisis por clientes, vaciando en una hoja tabu- lar el nombre de cada cliente y su importe hasta integrar las can- tidades de \$1'5 y \$7 millones. Para hacer este trabajo, única- mente ha necesitado auxiliarse de la técnica del cálculo para ve- rificar que los totales sean los que correspondan a cada una de - las dos zonas y para ello únicamente tuvo que sumar los saldos in- dividuales de cada cliente. Ya debidamente verificadas las su- mas de las zonas referidas, procederá a seleccionar dentro de ca- da cédula el porcentaje de clientes a los que él quiera aplicar-- les la técnica de la inspección; técnica que como se indicó en su oportunidad, consiste en cerciorarnos de la existencia física de los documentos para ver si reúnen las características que les co- rrespondan. Así mismo, las características específicas de algu- nos documentos; el auditor se vera obligado a aplicar la técnica - de la investigación para seleccionar a los clientes a quienes pos- teriormente les aplicará la técnica de la confirmación, y es posi- ble que ahí logre satisfacer sus necesidades profesionales.

La técnica del análisis se puede hacer de dos formas, Análisis de saldos y Análisis de Movimientos.

Análisis de Saldos: Esta clase de análisis es conveniente hacerla cuando por las características de los movimientos registrados (deudores y acreedores) se puede hacer corresponder en forma precisa los movimientos deudores contra los movimientos acreedores. Ejemplo: El Sr. Pérez es cliente de la Empresa "X", S.A. y su tarjeta auxiliar registro los siguientes movimientos:

Deudores. 1.- 5,000; 2.- 20,000; 3.- 10,000; 4.- 50,000 y 5.- 15,000.

Movimientos Acreedores. 1.- 5,000; 2.- 20,000; 3.- 10,000.

Saldo 65,000.

Documentos Por Cobrar, SR. PEREZ.

1) \$ 5,000. \$ 5,000.

2) \$ 20,000. \$ 20,000.

3) \$ 10,000. \$ 10,000.

4) \$ 50,000.

5) \$ 15,000.

Saldo \$ 65,000.

.....

Como se puede observar, el saldo de esta cuenta esta integrado por la suma de los últimos movimientos deudores de 50,000. y 15,000. ya que fue posible hacer corresponder en forma precisa los cargos 1, 2 y 3 contra los abonos 1, 2 y 3 y por tal razón el análisis del saldo queda precisado en dos partidas, las 4 y 5 deudoras..

Análisis De Movimientos: Hay ocasiones y a veces muy frecuentes, en que no es posible identificar movimientos deudores contra movimientos acreedores y con el propósito de evitar posibles errores o mal interpretar algunos movimientos, se recomienda no tratar de forzar la identificación de estos movimientos deudores contra los acreedores.

Hay ocasiones en que cuando se usa la técnica de la confirmación y queremos enviar cifras para que sean confirmadas y no se puede precisar las partidas que integran un saldo, se acostumbra - transcribir todos los movimientos deudores y todos los acreedores para por diferencia entre la suma de ambos se determine el saldo.

Ejemplo.- El Sr. "X" tiene documentos a su cargo y tuvo los siguientes movimientos deudores:

1.- \$ 5,000.

2.- \$ 20,000.

3.- \$ 10,000.

4.- \$ 50,000.

5.- \$ 15,000.

y como movimientos acreedores:

1.- \$ 3,000.

2.-, \$ 8,000.

3.- \$ 17,000.

El saldo de esta cuenta es por \$72,000. y no debemos correr el riesgo al pretender integrarla con las últimas partidas, sino que será conveniente hacer un estado de cuenta como el siguiente.

CIA. "X", S.A.

Estado de cuenta del Sr. "X", al 31 de Diciembre de 1979.

Movimientos Deudores	Parcial
1.- Cargo del día 6 de enero de 1979	\$ 5,000.
2.- Cargo del día 25 de marzo de 1979	\$20,000.
3.- Cargo del día 8 de Agosto de 1979	\$10,000.
4.- Cargo del día 13 de noviembre de 1979	\$50,000.
5.- Cargo del día 16 de diciembre de 1979	\$15,000.

Saldo a su Cargo	\$ 72,000.
	\$100,000.

Menos: Movimientos Acreedores.

1.- Movimientos del día 7 de septiembre de 1979	\$ 3,000.
2.- Movimiento del día 16 de noviembre de 1979	\$ 8,000.
3.- Movimiento del día 27 de diciembre de 1979	\$ 17,000.

VII.- Técnicas del Cálculo.

Esta técnica consiste en que el auditor usa como herramienta de trabajo todos los conocimientos que tiene sobre matemáticas, - con lo propósito de verificar todas las operaciones y cálculos que realizó el contador a la hora de determinar ciertas bases para pagos de impuestos, para calcular depreciación y amortización, para valuar inventarios, para anarrar cifras individuales con las ci-fras globales de los mayores, etc.

Se recomienda que el auditor en el momento en que va a aplicar

esta técnica procure seguir caminos distintos a los que utilizó el contador de la empresa para evitar influencias en su trabajo y que vaya a dar por bien algo que este mal hecho por ejemplo, la depreciación, el contador interno en muchas empresas la va calculando mensualmente y por lo tanto existen doce cálculos en un ejercicio regular el auditor deberá evitar el hacer los doce cálculos, sino que, bastará que aplique la tasa anual una sola vez y de esta manera quedará verificada la operación total que el contador interno hizo en doce partes.

Es imposible señalar que la contabilidad hace uso con más frecuencia de matemáticas de bajo nivel como lo es el área de la aritmética, ya que frecuentemente se hacen, sumas, restas, multiplicación y división con números enteros, decimales, quebrados, etc., posteriormente podemos señalar que hay un área en las matemáticas especializadas para el comercio y que también con frecuencia se usa en Contabilidad como con cálculos mercantiles y las matemáticas financieras para el compute de intereses simples o compuestos y anualidades, seguidamente el contador comienza a utilizar con menor frecuencia matemáticas del área del Algebra principalmente ecuaciones de primer grado y excepcionalmente de segundo y tercer grado en la Administración mediana el contador auxilia al Administrador en la preparación de presupuestos y estudios estadísticos a base del conocimiento de esta materia. (Estadística) y de la trigonometría; la analítica y los cálculos infinitesimales (Cálculo Integral y Diferencial), son muy poco usados a menos que se

B.- NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS.

El contador público cuando emite su opinión profesional sobre los Estados Financieros que han sido puestos a su consideración, esta adquiriendo en ese instante una alta responsabilidad de carácter social, ya que los usuarios de dichos estados financieros dictaminados pueden ser además del cliente que lo contrato todas las personas que de alguna manera tengan interés en el contenido de dichos estados. Consecuentemente existen personas que no conocen el auditor ni él a ellas, y la única relación que los liga es su trabajo profesional- de auditoría.

Normalmente, los usuarios de estos estados financieros, desconocen lo que es el trabajo de auditoría; pero tiene un conocimiento general en el sentido de que las cifras contenidas en los estados fueron revisadas por el auditor y que su firma avala la autenticidad de las mismas y por lo tanto aceptan dichas cifras para la toma de decisiones administrativas y para la toma de decisiones de inversión.

Por lo anterior la profesión de la Contaduría Pública, midiendo el grado de responsabilidad que adquiere el Contador Público en esta area, se intereso en asegurarse de que el trabajo profesional de Contador Público estuviese a la altura de su grado de responsabilidad y para tal efecto se establecieron las normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, que vienen a ser la Ley Suprema

de la Profesión y por lo tanto le exigen al contador público requisitos mínimos de calidad, tanto en su persona como profesionalmente, como en la forma de realizar su trabajo y en la forma como debe comunicar el resultado de su trabajo realizado.

Las Normas de Auditoría se Clasifican en:

- I.- Normas Relativas a la Personalidad del Auditor.
- II.- Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo de Auditoría.
- III.- Normas Relativas al Dictamen o Informe.

I.- Normas Relativas a la Personalidad del Auditor:

Estas normas se refieren a las cualidades que el Auditor debe poseer para asumir, -dentro de las exigencias que el carácter profesional de la Auditoría impone- un trabajo de este tipo, en estas normas deben existir cualidades preadquiridas y dichas cualidades debe mantenerlas en toda su actividad profesional.

Se dividen en:

a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional. "El examen de auditoría deberá ser llevado a cabo por una persona o personas que tengan adecuado entrenamiento, técnica y habilidad personal". Es decir, esta norma le exige al Auditor que jamás debe ofrecer un servicio profesional sin estar capacitado para realizarlo, y además establece que el Auditor para poder realizar su trabajo de Auditoría debe comprobar el tener conocimientos técnicos preadquiridos en escuelas autorizadas para la enseñanza de la

Contaduría Pública, probando esta área de conocimiento con el título profesional correspondiente. Además de lo anterior se le exige al Contador Público que antes de ejercer la Auditoría, deba sujetarse a un periodo razonable de entrenamiento dirigido por un contador experto y al concluir dicho periodo el contador público, estará revestido de la madurez profesional suficiente que le permite tener un criterio adecuado para emitir un juicio profesional en cualquier circunstancia. Además de lo anterior, esta norma, le exige al contador público que se mantenga en constante contacto con fuentes informativas para que este siempre actualizado, pudiendo ser dichas fuentes las siguientes: Boletines y revistas emitidas por organismos colegiados de la profesión de la Contaduría Pública, libros de texto o de consulta, conferencias, participación en mesas redondas y en paneles, ser miembro activo de Colegios de Contadores Públicos, combinar el aspecto profesional con la actividad docente de la profesión. *

b) Cuidado y diligencia profesional. "En la conducción del examen y en la preparación del informe, deberá siempre ejercer una adecuada responsabilidad profesional".

Además, esta norma exige al Auditor que debe ser profesionalista cuidadoso en su trabajo, es decir a la hora de realizar las auditorías vigile que su programa se cumpla sin descuidar áreas que puedan ser intrascendentes, pero que al cumplirlas sean el foco para descubrir errores importantes y además que sea diligente, es decir, que sea activo en su trabajo, que no sea indolente, perezo

*Principios de Auditoría

Walter B. Maign. Editorial Diana.

so irresponsable y que por tales motivos su trabajo lo haga incompleto y defectuosos.

c) Independencia Mental. "En todos los asuntos relativos al trabajo de Auditoría que se desarrolla, al Auditor o Auditores, deberán siempre mantener independencia de criterio". & Esta norma personal es quizá la mas importante de todas las normas y en ella se exige que el Auditor para poder emitir un juicio profesional, debiera tener siempre elementos objetivos sobre los cuales apoye su opinión, esto quiere decir, que para poder señalar si una area determinada de los estados financieros es correcta o incorrecta, deberá haber tenido en su poder los elementos materiales que justifiquen lo que va a decir en su dictamen, por lo que de ninguna manera el Auditor emitirá opinión alguna basado unicamente en "dichos" de personas que tuviesen interes en que el auditor de su opinión en un sentido determinado, esto quiere decir, que no debiera dejarse influenciar por ninguna persona para que su trabajo lo pueda comprobar posteriormente si es necesario. La independencia mental es muy importante para que el trabajo del Auditor se haga correcto, pero tambien es muy importante que los usuarios de los estados financieros dictaminados, tengan confianza en que el contador público trabaje con independencia mental, porque aunque el trabajo realizado se haya hecho con independencia mental pero si los usuarios de dicho trabajo no le creen asi, el trabajo rea-

&Principios de Auditoría

Walter B. Maigs, Editorial Diana.

lizado perderá todo su valor ya que no le darán la importancia que reviste.

II.- Las Normas de Ejecución del Trabajo de Auditoría.

Las normas de ejecución del trabajo de Auditoría, tiene por objeto establecer los requisitos de calidad que debe reunir el contador público a la hora de realizar su trabajo de Auditoría con el propósito de que el trabajo a realizar se haga de una manera profesional. Estas normas tienen demasiada importancia en la evaluación del control interno en la planeación de las pruebas que se consideren necesarias según las circunstancias.

Estas Normas son las siguientes:

a) Planeación y Supervisión: "El trabajo de Auditoría debe ser adecuadamente planeado y los asistentes, en su caso, deberán ser convenientemente supervisados". La planeación consiste en presupuestar con toda anticipación el trabajo que se va a realizar, es decir, que el contador público no inicia su trabajo de auditoría de una manera improvisada sin saber los objetivos que pretenden alcanzar con su trabajo.

Si un contador inicia el trabajo de Auditoría sin hacer un presupuesto del mismo, es decir sin planearlo, lo más probable es que los resultados se vayan a obtener no sean los deseados y además la imagen que daría ante su cliente sería pobre, porque se notaría la improvisación con que está trabajando.

♦Principios de Auditoría

Walter B. Maigs Editorial Diana.

La planeación de un trabajo de Auditoría consiste en formular un programa de auditoría que deberá contener los siguientes datos o elementos:

- 1.- Área (s) de los Estados Financieros que se van a revisar
- 2.- Procedimientos de Auditoría que deberán ser aplicados para cada una de las áreas a revisar.
- 3.- Profundidad con que se deban aplicar los procedimientos de auditoría.
- 4.- Oportunidad en la aplicación de los Procedimientos de Auditoría.
- 5.- Personal que debe participar en la auditoría.
- 6.- Papeles de trabajo que deberán formularse.
- 7.- Tiempo probable de la Auditoría.
- 8.- Costo de la Auditoría.

b) Estudio y Evaluación del Control Interno: + "Deberá llevarse a cabo un adecuado estudio y Evaluación del Control Interno existente". Este norma es de vital importancia porque le va a servir de base al Auditor para determinar la confianza que se puede depositar en el mismo, así como la naturaleza, extensión de alcance y oportunidad que necesitan dar a los procedimientos de Auditoría que vaya a utilizar

Los objetivos que logra el Auditor al llevar a cabo esta norma,

+Principios de Auditoría

Walter R. Maigo Editorial Diana.

son la obtención de elementos de juicio suficientes para lograr - un mejor informe. Por lo que, al determinar el número de pruebas que va a aplicar, no debe conformarse con la aplicación de una sola, sino aplicar varias pruebas en una misma partida para lograr el mismo resultado.

c) Obtención de Evidencia Suficiente y Competente: + "Deberá ob tenerse evidencia comprobatoria suficiente y competente por medio de observaciones, inspecciones, preguntas y confirmaciones para - contar con una base razonable para opinar acerca de los estados financieros sujetos al examen".

Estos elementos que se deben obtener, deben ser lo más objetivos y ciertos, es decir deben fundarse en la naturaleza del exami nado y debe haberse llegado al conocimiento de ellos, con una certeza razonable para formar un juicio definitivo sobre el trabajo de auditoría. Para mayor claridad analicemos cada uno de ellos:

1.- EVIDENCIA SUFICIENTE: El contador público para poder - poder emitir su opinión profesional sobre los Estados Financieros que han sido puestas a su consideración, necesita allegarse una serie de informes que le permitan saber si lo que aparece reportado en dichos estados financieros es real o no; estos elementos - que necesita conocer se denominan "Evidencia Comprobatoria", es - decir, necesita tener todos los elementos informativos que amparan los registros de Contabilidad como se ha indicado en la actua

*Principio de Auditoría.
Walter B. Maigs Editorial Diana,

lidad las auditorías no se hacen al 100% sino que se hacen a base de muestreos, siendo estas muestras tan amplias o tan reducidas de acuerdo con las circunstancias particulares de cada caso, y - consideramos que dentro de esas circunstancias esta la forma de pensar y sentir del contador que va a emitir su dictamen, pero - tal motivo las auditorías en ciertos casos se hacen sobre pruebas mínimas y otras pruebas más amplias, lo anterior se debe a que cada auditor buscará tener las pruebas suficientes que le permitan a él asegurarse de lo que se informe en los estados financieros y consecuentemente las evidencias que requieren, unos serán mayores que las que requieren otros auditores ya que este aspecto es bastante subjetivo y cada auditor hará pruebas hasta que moralmente se sienta satisfecho y protegido, a esto es a lo que se llama - "EVIDENCIA COMPROBATORIA SUFICIENTE".

2.- EVIDENCIA COMPROBATORIA COMPETENTE: La competencia en cuanto a la evidencia comprobatoria se puede juzgar desde dos puntos de vista: En cuanto a la importancia relativa de las Áreas Revisadas y en cuanto a los elementos de la comunicación que apan ron los valores:

2.1.- Competencia en cuanto a la importancia relativa. El - contador público como quedo indicado, realiza su trabajo de auditoría a base de pruebas selectivas (muestras) y por lo tanto de be procurar reunir pruebas sobre áreas importantes y significativas de los Estados Financieros, por ejemplo, si de las cuentas de Activo que en su totalidad son 30, pero 11 de ellas representan -

el 90% del total de los valores del activo, el contador revisando esas 12 cuentas podría satisfacer y dar por correctas las otras 18 no revisadas atendiendo a la importancia relativa de las partidas 12.

2.2.- Competencia atendiendo a los documentos que respaldan los registros contables. En este aspecto el auditor tomará en cuenta el riesgo probable que representaría al aceptar o no ciertos documentos carentes de fuerza legal para amparar los registros contables. Ejemplo, el auditor al revisar la cuenta documentos por cobrar, únicamente tiene en su poder copias al carbón de los documentos, y el encargado de la custodia de dichos documentos le manifiesta que los originales no los localiza, pero le asegura que debe estar en algún sitio. Como la Ley de Títulos y Operaciones de Crédito al definir en su artículo séptimo lo que debe entenderse por título de crédito dice: "Títulos de crédito son los documentos necesarios para ejercitar los derechos contenidos en los mismos", lo que quiere decir que si no se tiene el original del título de crédito, difícilmente se logra su cobro y por lo tanto el riesgo de aceptar las copias es muy grande y el auditor no debe correrlo. A lo anterior, es decir a la necesidad de exigir los originales, a lo que se llama exigir evidencia competente.

Estas Normas se Dividen en:

a) Aclaración sobre la relación del contador público y la Empresa, en cuyos Estados Financieros aparece su nombre: "En cualquier caso en que se encuentre ligado el nombre de un contador público a un juego de Estados Financieros, deberá contener clara

indicación del grado de responsabilidad que asume en ellos". Frecuentemente encontramos nombres de contadores públicos al pie de estados financieros (Balance General, Estado de Pérdidas y Ganancias, Estado de Superavit, etc.), y en estas circunstancias estas normas de informe exigen al contador público que aclare con precisión el carácter con el que aparece en dichos estados financieros.

El contador público puede firmar los Estados Financieros con diferentes actuaciones, pudiendo ser entre otras las siguientes: como Contador Interno, Gerente General, Director General, Presidente del Consejo de Administración, Contador, Comisario, Auditor Interno, Auditor Externo, etc. Es indiscutible que la responsabilidad de un contador público variera dependiendo del carácter con que firme; pero esta norma de informe lo que más quiere proteger es al lector de dichos estados financieros, ya que la generalidad de las personas no conocerían de lo que es realmente un contador público, podría suponer que el hecho de que aparezca el nombre y la firma de un contador público al pie de un estado financiero, es con el propósito de avalar el contenido de los propios estados financieros en su carácter de Auditor Externo: y por tal razón se exige que se precise la función desempeñada en la empresa para evitar estas confusiones.

b) Aplicación y Mención de los Principios de Contabilidad generalmente aceptados: "En el dictamen deberá mencionarse si los estados financieros fueron preparados de conformidad con -

*Principios de auditoría.

Walter B. Malcom Editorial Diana.

principios de Contabilidad generalmente aceptados. Así mismo deberá indicarse si dichos principios han sido consistentemente observados en el ejercicio en curso, en relación con los ejercicios anteriores". Es decir, el contador público, a la hora de redactar su dictamen tiene que indicar en el párrafo de opinión si la empresa aplico los principios de Contabilidad generalmente aceptados a la hora de registrar sus operaciones si estos han sido consistentes con el ejercicio anterior, y en caso de que no sea así, "informar los efectos que causaría los ajustes a las cifras de dichos estados cuando el contador haya descubierto discrepancias de criterios con los principios de contabilidad y que la propia empresa no haya aceptado los ajustes del Auditor.

c) Suficiencia de las Declaraciones Informativas: "Las declaraciones informativas contenidas con los estados financieros deberán considerarse como razonablemente adecuadas, a menos que se mencionen lo contrario en el texto del Dictamen". Esta norma se refiere a que cuando el Auditor hace una declaración que exprese algo contrario, se considera que él estima que las declaraciones informativas incluidas en los estados financieros, son razonablemente necesarias.

d) Salvedades: "Cuando no pueda ser expresada una opinión general, deberá mencionarse las razones que lo impidan".

• Principios de Auditoría

Walter B. Haig Editorial Diana.

• Auditoría (Principios y Procedimientos)

Arthur W. Holmes Editorial UTEMA.

Este enunciado significa que cuando el Auditor esta obligado a hacer observaciones a las afirmaciones genericas de su dictamen deberá expresarlas de manera clara e inequivoca, manifestará explícitamente a cual de las informaciones genericas se refiere e indicará los motivos de la salvedad y la importancia de ella, dentro del cuadro general que suministra los estados financieros.

e) Atención de Opinión: El dictamen deberá contener, ya sea la expresión de una opinión acerca de la situación que presentan los estados financieros tomados en su conjunto, o la afirmación en el sentido de que no es posible expresar una opinión por haber carecido de elementos de juicio necesarios para sostener una opinión profesional". Es decir cuando el auditor, después de haber aplicado todas las pruebas que consideró necesarias no obtiene elementos de confianza suficientes para opinar sobre la situación financiera de una empresa, no podrá emitir su dictamen o informe sobre los Estados Financieros. Además, deberá hacer una declaración expresa de las razones por las cuales no esta en condiciones de hacerlo. Sin embargo, puede hacer los comentarios que considere que esta en condiciones de hacer, sobre algunas partidas o elementos parciales que forman los Estados Financieros que revisó y que a su vez apreció razonablemente.

C.- PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Las normas de auditoria no deben confundirse con los procedimientos de auditoria. Las normas como tales, son los principios básicos que gobiernan la naturaleza y la extensión del trabajo de investigación necesario en cada examen; los procedimientos son por otra parte, los actos o pasos detallados que integran el trabajo de investigación. Dicho de otra forma, se llaman procedimientos de auditoria "Al conjunto de Técnicas de Investigación aplicables a una partida o un grupo de hechos y circunstancias relativas a Estados financieros examinados, mediante las cuales el auditor obtiene las bases para fundamentar su opinion sobre dichos estados financieros sujetos a examen".

Para ilustrar la diferencia entre normas y procedimientos de auditoria, tomemos el ejemplo del trabajo del auditor, sobre inventarios. Una de las normas de auditoria relativas a la ejecución del trabajo establece la obtención de evidencia comprobatoria suficiente y competente para proporcionar las bases necesarias para emitir una opinion. Por lo que respecta a inventarios esta norma requiere la obtención de evidencia respecto a las cantidades y a los precios de las mercancías en existencia. Una frase de la norma mencionada requiere que el auditor se satisfaga de que la mercancía en existencia está razonablemente valorizada. Para cumplir con ello, el auditor puede utilizar procedimientos de auditoria tales como:

1.- La comparación de los precios aplicados a los inventarios -

con los precios según facturas,

2.- La investigación de los precios del mercado, y

3.- La verificación de la exactitud de los computos de las columnas y los anexos en las listas de inventarios.

Estos 5 aspectos de investigación son los llamados procedimientos de auditoría

Es necesario hacer hincapié, en que no existe un juego o modelo único de procedimientos aplicable a todas las auditorías. En cada caso, la naturaleza de los registros contables, el sistema de control interno y otras características de la empresa determinarán los procedimientos de auditoría necesarios para su realización. El auditor, podrá en todo caso, utilizar elementos de apoyo para definir los procedimientos a utilizar, dichos elementos son los siguientes:

I.- Técnicas de Auditoría.

II.- Extensión, alcance o profundidad.

III.- Pruebas selectivas.

IV.- Oportunidad de aplicación.

I.- TÉCNICAS DE AUDITORIA: Anteriormente expuestas.

II.- EXTENSION, ALCANCE O PROFUNDIDAD: Se llama extensión, alcance o profundidad de los procedimientos de auditoría a la relación que guarda el número de partidas individuales examinadas con el número de partidas individuales que forman la partida total.

Es conveniente establecer que por razones prácticas y de orden económico y considerando que en la actualidad las empresas se van haciendo cada día mejor, bajo sistemas científicos que ayudan al establecimiento de controles internos, efectuando las auditorías pueden efectuarse a base de muestros (pruebas selectivas), es decir se realizan sobre un sector parcial y si el resultado es correcto se da por satisfecho el auditor no revisando el sector faltante.

Por tal motivo, las auditorías pueden ejecutarse sobre muestras que representen un 10%, 20%, 60% ó 100%, dependiendo de los resultados obtenidos al calcular el control interno, del criterio del contador público y del área seleccionada.

III.- PRUEBAS SELECTIVAS: Por prueba selectiva se entiende el ensayo, experimento o comprobación de determinados sectores parciales de los diferentes áreas de los estados financieros que van a ser dictaminados.

Al hecho de revisar parcialmente las áreas de los Estados financieros, es a lo que se conoce con el nombre de "Auditorías a que tantas pruebas deben hacerse, es uno de los problemas técnicos más difíciles de resolver, principalmente cuando el trabajo de Auditoría lo va a dirigir un contador público que aun carece de experiencia suficiente en esta área.

Con el propósito de facilitar este problema, existen los 3 siguientes elementos que el Contador Público joven o con mucha experiencia debe tener presentes para preestablecer el número de pruebas que hará en cada área de los estados financieros; siendo en -

dichos elementos los siguientes:

a) Evaluación del control interno. Ya indicamos que un sistema de control interno con ciertas medidas administrativas de control que se implementan en las empresas precisamente para controlar los 4 objetivos o elementos del control interno:

- 1.- Protección de Activos.
- 2.- Establecimiento de un Departamento que produzca información financiera adecuada.
- 3.- Optimizar resultados en los elementos humanos, material, técnico o tecnológico.
- 4.- Adhesión a las políticas previstas por la administración.

Si el Contador Público al evaluar el control interno de una empresa considera que es el adecuado de acuerdo con las necesidades propias de dicha empresa, establecerá su programa de auditoría - con las mínimas pruebas que considere necesarias, pero si dicho control interno resulta insuficiente o ineficaz, deberá programar pruebas a mayores porcentajes, pudiéndose llegar el caso de tener que revisar algunas áreas fundamentales de los Estados Financieros al 100%.

b) Las pruebas serán inversamente proporcionales al volumen de producción y/o ventas, el porcentaje de pruebas será menor en comparación con otra empresa en donde sus volúmenes de producción y/o ventas son menores.

lo anterior es por lo siguiente: Si una empresa que vende... \$100,000,000. en un ejercicio y las hace en mayoreo y tiene únicamente 50 clientes que en promedio le compran \$2,000,000. c/u al año, el auditor podrá revisar al 100% dichas ventas ya que el tiempo que necesita para realizar dicho estudio será relativamente corto; pero si otra empresa vende también la misma cantidad y sus ventas las realiza de menudeo y para alcanzar dicha cifra tuvo que efectuar 50,000 operaciones de venta a un promedio de 2,000 por clientes, sería imposible e impráctico que se tratará de revisar los 50,000 operaciones porque el tiempo y el número de empleados para realizar la revisión sería muy alto y su costo muy elevado; y en este tipo de empresas en donde el auditor tendrá que efectuar sus pruebas selectivas; quizá si el control interno en particular es correcto las pruebas se harían al mínimo, es decir a un 5% que ya de por sí representaría revisar 2,000 operaciones. Pero esta cifra será mucho menor si pensamos en los 50,000 que son el total de las mismas.

c) Ya establecido el número que deben hacerse en una auditoría con base en los puntos anteriores el auditor inicia su trabajo, pero si el resultado práctico le va demostrando que no encuentra diferencias importantes, todavía puede reducir el número de pruebas previstas, ya que tiene bases técnicas y prácticas para disminuir las, pero si el resultado práctico le demuestra que tiene demasiadas diferencias importantes, independientemente de la evaluación del control interno, el auditor se verá obligado a ampliar sus pruebas, pudiendo como se indicó antes, llegar a revisar áreas al 100%.

Es importante dejar señalado que no existe técnicamente ninguna base que nos pueda indicar el número de pruebas es totalmente bajo estricta responsabilidad del auditor que dirige la auditoría, debiendo consecuentemente buscar todos los elementos de apoyo para que en caso necesario justifique ante cualquier autoridad competente (judicial o administrativa), el porque estableció el número de pruebas que quedaron efectuadas; por lo anterior debe quedar preciado que ningún tratadista ni autoridad tiene la capacidad suficiente para preestablecer el número de pruebas a realizar ya que en esa area tan importante prevalece la calidad profesional del auditor y es aquí donde se requiere toda su experiencia y capacidad profesional.

d) OPORTUNIDAD DE AFLICCIÓN: Consiste, en saber el momento más adecuada para aplicar los procedimientos de auditoría y de esta manera el auditor pueda obtener la información eficaz de acuerdo con las circunstancias. Este elemento como se indica nos permitirá saber anticipadamente cuando sea posible, las fechas o momentos en que un determinado procedimiento deberá ser aplicado, ya que en la práctica se presentan 3 diferentes momentos en que dichos procedimientos de auditoría pueden ser aplicados, pudiendo ser como sigue:

- 1.- Antes del cierre del ejercicio.
- 2.- A la hora del cierre del ejercicio y
- 3.- Con posterioridad al cierre del ejercicio.

1.- Antes del cierre del ejercicio: Para poder definir los procedimientos de auditoría que sean aconsejables para aplicar con anterioridad al cierre del ejercicio, es conveniente que primero recordemos las características de 2 estados financieros que son los más importantes entre todos los que se manejan, BALANCE GENERAL Y ESTADO DE PERDIDAS Y GANANCIAS.

BALANCE GENERAL.- El balance General es un estado financiero estático, quiere decir, que cuando se formula sabemos la posición financiera de la empresa en el momento en que el estado financiero nos indica. Pero dicha posición financiera no puede ser igual un día después por una serie de cambios que existen o se operan en sus diferentes renglones y por tal motivo la situación financiera que representa el Balance General es a una fecha determinada.

ESTADO DE PERDIDAS Y GANANCIAS.- Este estado financiero, tiene como característica el ser un estado dinámico, es decir que muestra la posición de resultados durante un periodo de tiempo, un mes, bimestre, un semestre o un año; por consecuencia las diferentes áreas de este estado, se caracterizan por presentar saldos acumulativos, esto quiere decir, que los movimientos del mes de enero se acumulan con los de febrero para dar los saldos al fin de este mes y si queremos conocer los saldos de las áreas a diciembre, es una acumulación de los saldos de los doce meses. De lo anterior se puede concluir que los procedimientos de auditoría se pueden aplicar antes del cierre del ejercicio en las cuentas de resultados o en cualquier otro tipo de cuentas que tengan las características de este tipo de cuentas.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

2.- Procedimientos aplicables a la fecha del cierre del ejercicio. Existen ciertos trabajos de auditoría encaminados a verificar la existencia física de ciertos valores o bienes del Balance General, como son entre otros, la existencia física de inventarios de mercancías, la existencia física de efectivo en caja, la existencia de documentos al cobro, etc., como el trabajo que debe realizarse en principio precisamente en la fecha del cierre del ejercicio, los procedimientos aplicables de auditoría serán consecuentemente realizados en esa fecha.

3.- Procedimiento de auditoría aplicable con posterioridad al cierre del ejercicio. Existen procedimientos supletorios o alternativos con relación a los normales. Esto básicamente se aplica con posterioridad al cierre del ejercicio. Por ejemplo, para verificar la autenticidad de cuentas y documentos por cobrar y por pagar que aparezcan al final del ejercicio, el procedimiento normal puede ser la confirmación de saldos, pero si este no fuese suficiente puede utilizarse como supletorio el procedimiento de verificación a base de cobros y pagos posteriores a la fecha del cierre del ejercicio. Otro ejemplo puede ser el caso de inventarios cuyo procedimiento normal de verificación a la ejecución del inventario físico de mercancías al cierre del ejercicio. Sin embargo puede esto no ser posible de llevarse a cabo, para lo cual es necesario hacer mano de un procedimiento supletorio como es el practicar un inventario físico de mercancías con posterioridad al cierre por ejemplo, un mes después y se conecta este inventario

restándole el valor del mismo el importe de las compras de discos
mes y sumándole el costo de las mercancías vendidas durante este
período.

D.- PAPELES DE TRABAJO.

La importancia de una debida preparación de los papeles de tra-
bajo de auditoría, definitivamente no puede menospreciarse. En
efecto, el trabajo de una auditoría se concentra alrededor de la
sistemática preparación de una serie de papeles de trabajo, en -
tal forma y con tal contenido, que el auditor pueda derivar de -
los mismos un informe acerca de la situación financiera y las ope-
raciones del cliente.

Se puede confirmar con lo anterior que el objetivo que se per-
segue con la preparación de los papeles de trabajo de auditoría -
es que sirvan como base para decisiones de auditoría, ya que es-
tos constituyen una constancia del trabajo que el auditor juzga -
que era necesario llevar a cabo, la forma como se realizó y las -
conclusiones a las que se llegó. Si el programa de auditoría y
el cuestionario de control interno están bien diseñados, los pape-
les de trabajo se habrán de elaborar en una forma lógica y comple-
ta a medida que se lleva a cabo la auditoría.

Partiendo de esto se puede dar a continuación una definición de
papeles de trabajo:

Se conocen con el nombre de papeles de trabajo o cédulas de auditoría a los documentos en donde se incluye toda la evidencia obtenida por el auditor para mostrar el trabajo que ha efectuado, - los métodos y procedimientos que ha seguido y las conclusiones - que ha obtenido. Es decir, es en donde el auditor deja constancia de su trabajo de auditoría realizado. Por tal motivo los papeles de trabajo son estrictamente confidenciales y deberán ser salvaguardados en todo tiempo (salvaguardar significa mantenerlos en portafolio cerrado durante la ausencia del auditor) a fin de evitar que persona o empleados no autorizados tengan acceso a ellos y por alguna razón quieran alterarlos.

PROPIEDAD Y CONTROL DE LOS PAPELES DE TRABAJO: En su etapa inicial existía la duda de quien debería ser el propietario de los papeles de trabajo, ya que dicha propiedad la reclamaban por una parte el cliente del auditor y por la otra el propio auditor argumentando cada uno las siguientes razones a su favor:

a) El Cliente: Este manifestaba que los papeles de trabajo le pertenecían porque en primer lugar, él había pagado al auditor honorarios para que los elaborara y en segundo lugar, en los papeles de trabajo quedaban contenidos una serie de datos confidenciales que no quería que pudieran ser conocidos por sus competidores y el contador público por error o por dolo o mala fe los pusiera en manos de terceras personas.

b) El Auditor: Este profesional reclama la propiedad de los papeles de trabajo porque en ciertas ocasiones estos constituyen el único medio de defensa para aclarar ante autoridades competentes el porque de su dictamen, es decir el porque emitió su opinión profesional sobre los estados financieros de la empresa en cuestión y en los términos en que los hizo.

Esta situación permaneció por algunos años sin definirse y subió hasta 1927 en el caso *Ipswich Mills vs. Dillon* en donde la corte decidió que pertenecían los papeles al auditor, sin que exista objeción alguna para que este entregue una copia de cualquier papel de trabajo a un cliente; sin embargo, un cliente no podrá exigir que se le entreguen papeles de trabajo al grado de que el auditor se quede sin ellos. Esta decisión fue tomada en base a que el auditor es quien elabora y recolecta a través de su trabajo de auditoría condicionando su uso para fines meramente profesionales, quedando consecuentemente responsable que si por descuido, error dolo o mala fe caen en manos de personas que al usarlos perjudiquen a su cliente; el auditor pagara los daños que ocasione.

FINALIDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO: Los papeles de trabajo de auditoría cumplen varias finalidades fundamentales:

a) Facilitan la preparación de informe o dictamen de auditoría independientemente de que el dictaminador participe o no en el trabajo de auditoría, es conveniente que se vaya dejando por

escrito su resultado conforme a las diversas áreas revisadas, ya que al concluir este trabajo se debe informar al cliente el resultado obtenido y no podría referirse a todos los detalles observados sino a un resumen de las principales conclusiones y recomendaciones. De esta manera a la hora de preparar los informes (corto o largo), no se tiene que estar improvisando la información ya que es de los papeles de donde se va a obtener para posteriormente emitir la opinión profesional de los estados financieros.

b) Comprueban y explican en detalle las opiniones y conclusiones recibidas en el informe. En vista de que el auditor puede ser llamado en alguna ocasión para testificar acerca de los asuntos financieros de un cliente, o incluso se le podría requerir para que lo defendiese la precisión y razonabilidad de su informe, los papeles de trabajo constituyen el principal medio para lograrlo, ya que son estos los que comprueban y explican las conclusiones a las que se llegó en dicho informe.

c) Coordinan y organizan todas las fases del trabajo de auditoría. Es normal que el contador público para realizar su trabajo de auditoría prepare previamente un programa a desarrollar. Las bases para la coordinación y organización de dicho programa se logran por medio de los papeles de trabajo. Al concluirse la auditoría y cuya evidencia del trabajo está contenida en los papeles de trabajo, el encargado puede comprobar a través de la comparación del programa contra lo realmente realizado si se cumplió con lo planeado o no, y en caso necesario hacer las correcciones pertinentes.

d) Proveen de un registro histórico permanente de la información esencial y los procedimientos de auditoría aplicados. No es poco usual que los clientes, y otros usuarios de la auditoría, soliciten información acerca de sus propios registros al contador público que los auditó. Sin embargo si lo es así, el auditor al contar con sus papeles de trabajo desarrollados durante la auditoría puede dar la información que requiere el cliente. Aún más, puede ser que el auditor sea responsabilizado por negligencia, unos días después de concluido la auditoría y la principal evidencia que puede ofrecer para defenderse contra tales cargos, con sus papeles de trabajo los cuales muestran el alcance del trabajo efectuado y las bases en que se apoyan las conclusiones alcanzadas.

e) Actúan como guía en exámenes subsiguientes: Los papeles de trabajo de años anteriores son de gran utilidad como modelo para auditorías sucesivas de la misma empresa. Todos o algunos de los documentos recabados en un trabajo de auditoría, pueden ser aplicables por muchos años en el futuro, así mismo, la frecuencia y forma de los papeles de trabajo utilizados pueden ser copiados en intervenciones sucesivas. Sin embargo, no deberá seguirse en forma sumisa a los papeles de trabajo de años anteriores.

PRINCIPIOS EN LA ELABORACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Destreza y experiencia con cualidades necesarias en la elaboración correcta de papeles de trabajo. Si un auditor se apega a todos los principios de contabilidad y de auditoría, así como a

todas sus normas y procedimientos se puede decir que los papeles de trabajo han cumplido con todos los requisitos de una buena preparación.

Los principios sobre los que descansa la elaboración de los papeles de trabajo se mencionan a continuación:

- 1.- Deberán ser elaborados de tal manera que incluyan todos los datos e información pertinente.
- 2.- Todos los datos que se consideren irrelevantes se deberán excluir.
- 3.- Deberá incluirse toda aquella información que aparezca cualquier concepto que no incluya en el informe.
- 4.- Deberá incluirse toda aquella información que pudiera ser utilizada en el futuro.
- 5.- Se deberá incluir toda aquella información que sea necesaria, para preparar la corrección de los registros y transacciones.
- 6.- Se deberán elaborar con la mayor limpieza posible y deberán ser correctos auténticamente hablando.
- 7.- Para cuando llegue la fecha de determinación de la auditoría, deberán estar concluidos y listos para archivarlos.
- 8.- Deberán contener la fecha de su elaboración y su respectiva codificación.
- 9.- Cada cédula deberá contener un título que aclare concretamente el tipo de trabajo realizado y que se detalla en el contenido de la cédula.
- 10.- Las sugerencias del presente año son de mayor utilidad y valor que aquellas sobre lo ocurrido el año anterior.

CONTENIDO DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Los papeles de trabajo por su contenido se dividen en dos grandes grupos que se conocen con los nombres de: 1.- Papeles de trabajo del archivo permanente o de consulta constante y 2.- Papeles de trabajo correspondientes a los estados financieros que serán dictaminados.

Papeles de Trabajo del Archivo Permanente: Este grupo de papeles de trabajo se conocen con el nombre de Archivo permanente o de Consulta constante, porque contiene información que el auditor deberá estar consultando constantemente en todas las auditorías por todos los ejercicios que se realicen en dicha empresa, porque la información de referencia de alguna manera tiene relación con las operaciones y con la forma de trabajo en cada ejercicio de la vida de la empresa. Los documentos que normalmente integran los papeles de trabajo del Archivo Permanente son entre otros, los siguientes:

1.- Copia al carbon de preferencia certificada de la escritura Constitutiva de la empresa, procurando que dicha copia tenga los datos relativos a la inscripción de dicha escritura en el Registro Público de la Propiedad, Sección de Comercio. Esta anotación legalmente es muy importante verificarla porque si una empresa no inscribe su escritura constitutiva en dicho Registro, actúa irregularmente ante terceros y en ciertos momentos su personalidad pudiera ser limitada y verse con problemas de orden civil,

2.- Copias de las Escrituras de Reforma: o la escritura constitutiva, procurando que reúnan los requisitos señalados en el punto anterior. Normalmente las reformas a una escritura constitutiva son entre otras causas, por las siguientes: Ampliación de la vida de la sociedad, aumento o disminución, del capital social, cambio de actividad o giro o aumento de la misma, cambio de domicilio, etc.

3.- Copias de preferencia Certificadas de las Actas tanto de las asambleas generales de accionistas como las del Consejo de administración en donde se tomen acuerdos que afecten de alguna manera la vida de la Empresa. Como ejemplo de una de estas actas que afectan sustancialmente la vida de una empresa están las siguientes: Asamblea de Accionistas en donde se somben a los miembros del Consejo de Administración, señalándose sus atribuciones y en donde se señalan al comisario o al consejo de vigilancia en caso de ser mas de uno, Actas de Asamblea General de Accionistas en donde se forme el acuerdo de que durante algun termino X (2, 3, 4 años, etc) no se podran distribuir las utilidades obtenidas, este acuerdo frecuentemente se establece por exigencias de las fuentes financieras (instituciones de crédito) para garantizar los créditos con créditos.

4.- Copias de todos los avisos a las oficinas gubernamentales como son: Aviso de Iniciación de Actividades, aumentos o cambios de diversas cláusulas de la Escritura Constitutiva, y todos los avisos a las autoridades estatales y municipales, que tengan trascendencia en la vida de la empresa.

5.- Copia actualizada del Catálogo de la Ley en vigor en los diferentes años de la vida de la Empresa.

6.- Copia del cuestionario de evaluación del control interno de la empresa actualizando con sus reformas;

7.- Copias de los contratos celebrados con la empresa, con las empresas con las diferentes personas con quienes los celebran por los siguientes conceptos: De arrendamiento, de comisión mercantil, de servicios técnicos o administrativos presentados o recibidos, contrato colectivo de trabajo, contrato de distribución, concesiones otorgadas, etc., con relación a estos contratos, es importante que el contador público lo revise para ver si reúnen las características y requisitos de orden fiscal que son su especialidad, pero también deberán procurar tener el asesoramiento en el área jurídica para estar seguro que la empresa que dictaminó este corriendo riesgos que no aparecen reportados.

PAPELES DE TRABAJO CORRESPONDIENTES A LAS AREAS REVISADAS, de los estados financieros que se van a dictaminar:

Es importante señalar que el contador público cuando dictamina estados financieros, no revisa la totalidad de las áreas de dichos estados, sino que la revisión la hace a base de pruebas selectivas, en los estados financieros correspondientes, esto quiere decir, que muestra las áreas a revisar y sobre dichas muestras aplica sus procedimientos de Auditoría.

También es importante señalar que cuando penos se dictaminaran dos estados financieros: Balance General y Estado de Perdidas y Ganancias, esto es cuando se trata de una empresa física y que su giro es comercial, si se trata de persona física con actividad industrial ganadera o de pesca, hace un tercer estado financiero de costo de producción; pero si además en lugar de ser persona física es una sociedad mercantil, (persona moral) hace un cuarto estado financiero que se conoce con el nombre de "Estado de Movimiento de las Cuentas del Capital Contable". Este último estado se le conoce también como: "Estado de Superavit", "Estado Déficit", Estado de Variaciones de las Cuentas de Capital Contable", etc.

Para cada uno de los estados anteriormente señalados se tendrá que hacer un programa de Auditoria y consecuentemente se elaboraran papeles de trabajo de dicha revisión. También es importante señalar que el punto de partida de una revisión debe ser la Balanza de Comprobación correspondiente, la cual deberá aparecer en un papel de trabajo de columnas suficientes para finalmente señalar - en el mismo, los ajustes de Auditoria como consecuencia de la Revisión obteniendo seguidamente la balanza de comprobación de Saldos Ajustados por Auditoria y proceder a obtener los Estados Financieros Básicos (Balance General y Estado de Resultados), este papel de trabajo que será el primero de todos los de este grupo, se conoce con el nombre de Hoja de Trabajo.

PRUEBAS SELECTIVAS:

Anteriormente se mencionó que el auditor cuando dictamina Estados financieros, no revisa la totalidad de sus áreas sino que lo hace en base a muestras. El hecho de revisar parcialmente las áreas de los estados financieros, es lo que se conoce con el nombre de "Auditorías a Base de Pruebas Selectivas". En la práctica quié es el determinar que tantas pruebas deben hacerse, es uno de los problemas técnicos más difíciles de resolver, principalmente cuando el trabajo de Auditoría lo va a dirigir un Contador Público que aun carece de experiencia suficiente en esta área.

Con el propósito de facilitar este problema, existen los 3 siguientes elementos que el contador público joven o con mucha experiencia debe tener presente para preestablecer el número de pruebas que hará en cada área de los estados financieros; siendo dichos elementos los siguientes:

1.- Evaluación del control interno. Ya indicamos que un sistema de control interno con ciertas medidas administrativas de control que se implementan en las empresas precisamente para controlar los 4 objetivos u elementos del control interno:

- a) Costos de activos.
- b) Establecimiento de un Departamento que produzca información financiera adecuada.
- c) Optimizar resultados en los elementos humanos, material, técnico o tecnológico.
- d) Adhesión a las políticas previstas por la administración.

Si el contador público al evaluar el control interno de una empresa considera que es el adecuado de acuerdo con las necesidades propias de dicha empresa, o estableciera su programa de Auditoría con las mínimas pruebas que considere necesarias, pero si dicho control interno, resulta insuficiente e ineficaz, deberá programar pruebas a mayores porcentajes, pudiéndose llevar el caso de tener que revisar algunas áreas fundamentales de los estados financieros al 100%

2.- Las pruebas serán invariablemente proporcionadas al volumen de producción y/o ventas, el porcentaje de pruebas será menor en comparación con otra empresa en donde sus volúmenes de Producción y/o ventas son menores.

Lo anterior es por lo siguiente, si una empresa que vende..... 100,000,000. en un ejercicio y las hace en mayores y tiene únicamente 50 clientes que en promedio le consumen 2,000,000. c/u al año, el auditor podrá revisar al 100% dichas ventas ya que el tiempo que necesita para realizar dicho estudio será relativamente corto; pero si otra empresa vende también la misma cantidad y sus ventas las realiza de menudeo y para alcanzar dicha cifra tuvo que efectuar 50,000. operaciones de venta a un promedio de \$2,000. por cliente sería imposible e impracticable que se tratara de revisar las 50,000. operaciones porque el tiempo, el número de empleados para realizar la revisión sería muy alto y su costo muy elevado; y es en ese tipo de empresas en donde el auditor tendrá que efectuar sus pruebas selectivas quizá si el control interno en particular es correcto las pruebas se harían al mínimo, es decir a un % que -

ya de por sí representaría revisar el 100% operaciones. Pero esta cifra será mucho menor si pensamos en los 50,000 que son el total de las firmas.

3.- Ya establecido el número de pruebas que deben hacerse en una Auditoría con base en los puntos anteriores el Auditor inicia su trabajo, pero si el resultado práctico le va demostrando que no encuentra diferencias importantes, todavía puede reducir el número de pruebas previstas ya que tiene bases técnicas y prácticas para disminuirlas pero si el resultado práctico le demuestra que tiene demasiadas diferencias importantes, independientemente de la evaluación del control interno, el auditor se verá obligado a ampliar sus pruebas pudiendo como se indicó antes llegar a revisar áreas - al 100%.

Es importante dejar señalado que no existe técnicamente ninguna base que nos pueda indicar el número de pruebas que podemos realizar y el determinar esta cifra de pruebas es totalmente bajo la estricta responsabilidad del auditor que dirige la auditoría, debiendo consecuentemente buscar todos los elementos de apoyo para que - en caso necesario justifique ante cualquier autoridad competente, (judicial o administrativa) el porque estableció el número de pruebas que quedaron efectuadas, por lo anterior debe quedar preciso - que ningún tratadista ni autoridad tiene la capacidad suficiente - para preestablecer el número de pruebas a realizar, ya que en esa área tan importante

prevalece la calidad profesional del auditor, y es aquí en donde se requiere toda experiencia y capacidad profesional.

E.- INFORME O DICTAMEN.

La expresión de una opinión independiente y experta acerca de lo razonable de los estados financieros es el objetivo más importante y valioso que se pretende lograr en una auditoría. Esta opinión, que se emite al finalizar el trabajo de auditoría, es lo que se conoce como informe de auditoría el cual consta de dos párrafos, el párrafo de alcance o procedimiento y el párrafo de opinión en el primero se indica el alcance de la auditoría y en el segundo aparece la opinión del auditor respecto a la correcta presentación de los Estados.

Los informes de auditoría se clasifican en dos clases:

- 1.- Informe corto denominado Dictamen y
- 2.- Informe largo.

Informe corto: es el documento en el que el contador público en forma muy concreta da a conocer a su cliente la siguiente información:

- a) Los estados financieros que revisó.
- b) Que su trabajo lo hizo conforme a las normas de auditoría que rige su profesión.
- c) Manifestará que revisó los registros contables y la documentación comprobatoria correspondiente.
- d) Que aplicó los procedimientos de auditoría de acuerdo a -

las circunstancias que se presentaron.

e) Dará opinión sobre los estados financieros si presentan o no razonablemente la posición financiera de la empresa.

f) Que la información se obtuvo de registros contenidos en los estados financieros preparados en base a los principios de contabilidad generalmente aceptados y en forma consistente en relación con los del ejercicio anterior en caso de que no se vayan aplicando los principios de contabilidad deberá cuantificar los efectos que por dicha falta se tuvieron sobre las cifras contenidas en los estados financieros.

(Los incisos a, b, c y d, componen el párrafo de alcance y los restantes el párrafo de opinión).

2.- Informe largo: Es el documento en donde el auditor da a conocer a su cliente en forma mas amplia los siguientes puntos:

- a) El trabajo realizado.
- b) Las deficiencias encontradas.
- c) Las recomendaciones y sugerencias que el mismo propone a su cliente para corregirlas.

Por lo anterior, este informe se considera de carácter privado, ya que únicamente se dirige al cliente. Además puede ser tan amplio como problemas se hayan encontrado por lo que regularmente de be reducirse al mínimo de hojas que convenga y quizá en casos es peciales rebase las 100 hojas.

El auditor no siempre estará en posición de emitir un informe a cada uno de sus clientes, debido a que en cada trabajo de auditoría se le pueden presentar circunstancias diferentes que lo obliguen a informar de igual forma. Entre las razones que pueden impedir la emisión de un informe sin excepciones se encuentran las siguientes:

1.- El examen puede no haberse efectuado de conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas.

2.- Los estados financieros pueden no haber sido preparados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

3.- Los principios de contabilidad pueden no haber sido aplicados consistentemente en comparación con el año anterior.

4.- Los estados financieros pueden no presentar razonablemente la situación financiera de la empresa y los resultados de sus operaciones.

Por lo que el auditor ante alguna de estas circunstancias deberá tomar para la emisión de su informe cualquiera de las siguientes alternativas que según las circunstancias le ocurran:

a) Un dictamen con salvedades o excepciones: Se llama salvedades a las excepciones particulares que el auditor hace a algunas de las afirmaciones genéricas del dictamen normal. Cuando las salvedades o excepciones son importantes pero no a tal grado que hagan necesaria una opinión, el auditor deberá expresarla en su dictamen con salvedad en forma tal que su alcance, significado e im-

plicaciones quedan claramente expresados.

b) Abstención de opinión: Es el documento en el que el auditor hace constar de manera expresa, clara y precisa, que no se encuentra en condiciones de dar una opinión profesional sobre los estados financieros tomados en su conjunto, señalando las razones que tuvo para ello.

CONCLUSIONES:

Para llevar a cabo una auditoría, hay que tomar en cuenta, primero que nada, su planeación.

Hay que acudir al Control Interno, que en este caso es el primer paso para realizar una buena auditoría, clara y precisa; este plan de organización con sus métodos y medida de coordinación sirve para verificar la exactitud y veracidad de los datos contables, fomentar la eficiencia de las operaciones y seguir correctamente las políticas prescritas por la administración de una empresa.

Segundo proceso que tenemos que seguir para llevar a cabo la auditoría, es su desarrollo, tomando en cuenta los siguientes instrumentos:

- a) Técnica de auditoría.
- b) Normas de auditoría.
- c) Procedimientos de auditoría.
- d) Documentos de trabajo.
- e) Enunciar su informe en este caso, dictamen, con sus conclusiones y observaciones desde el principio hasta el fin.

El tercer paso son las conclusiones que tenemos de la auditoría hecha ya con las bases de todo lo anterior.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

- 1.- Auditoría (Principios y Procedimientos)
Arthur W. Holmes
Editorial UTEHA
- 2.- Auditoría Práctica
Luis Ruiz de Velasco y Alejandro Prieto
Editorial Vanca y Comercio
- 3.- Normas y Procedimientos de Auditoría
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- 4.- Principios de Auditoría
Walter B. Maigs
Editorial Diana
- 5.- Boletín del Colegio de Contadores Públicos No. 5
- 6.- Economía
W. Rautenstrauch y R. Villers
Fondo de Cultura Económica.
- 7.- El análisis de los estados financieros y las definiciones
de las empresas
Roberto Macías Pineda
Editorial ECASA
- 8.- Fundamentos de Administración Financiera
George C. Philippatos.



Copitecna, S. A.

Av. Chapultepec Sur 129

Tel. 26-25-61 y 25-53-16

Guadalajara, Jul.

TESIS • INFORMES • MEMORIAS • TESINAS • COPIAS
TRANSCRIPCIONES IBM • REDUCCIONES EN
ALBANESE Y BOND • COPIAS A CUALQUIER
TAMAÑO Y EN COLOR • HELIOGRAFICAS •
MADUROS • POLIESTERS • IMPRESION DE FORMAS
Y PASTAS • OFFSET • ENCUADERNADO •
ENGARGOLADO • REFILADO • MIMEOGRAFO •
GRABADO DE ESTENCILES • REVELADO DE ROLLOS
S I S T E M A S X E R O X
SERVICIO A DOMICILIO • CREDITO • BANCOTARJETAS