



Universidad Nacional Autónoma de México
Facultad de Contaduría y Administración

**EL ENFOQUE ACTUAL DE LA
AUDITORIA DE ESTADOS
FINANCIEROS**

Director de Seminario
C.P. EDMUNDO BEJAR ROJAS

Seminario de Investigación Contable
Que para obtener el Título de
LICENCIADO EN CONTADURIA

P r e s e n t a n

Octavio Rubén Bejarano Ruíz de Chavez
Aurelio Benítez Camporro

México, D. F.

1983



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

EL ENFOQUE ACTUAL DE LA AUDITORIA

DE ESTADOS FINANCIEROS

INTRODUCCION	1
ANTECEDENTES	3
CAPITULO I. METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION	7
CAPITULO II. DISEÑO DEL ENFOQUE DE AUDITORIA	13
1. Planeación y revisión preliminar	14
2.- Descripción y verificación de los sistemas	26
3.- Determinación de la confiabilidad de los controles	29
4.- Diseño del enfoque actual	36
5.- Resumen gráfico	40
CAPITULO III. DESCRIPCION DEL CONTROL INTERNO MEDIANTE LA UTILIZACION DE - DIAGRAMAS DE FLUJO	41
1.- Definición e importancia	42
2.- Tipos de diagramas de flujo	46
3.- Elaboración y aplicación práctica	49
CAPITULO IV. PROBABILIDAD DE ERROR EN LOS ESTADOS FINANCIEROS	60
1.- Pruebas de los controles	65
2.- Pruebas sustantivas.	76
3.- Determinación de la probabilidad de error	84
4.- Resumen gráfico	91
CAPITULO V. EVALUACION DE RESULTADOS Y FORMACION DE UNA OPINION	92
1.- Revisión de la información obtenida durante la auditoría	93
2.- Procedimientos de verificación	96
3.- Revisión de hechos posteriores a la fecha del balance general	102
4.- Formación de nuestra opinión	108
5.- Resumen gráfico	110
CAPITULO VI. ACTITUD DE LAS GRANDES FIRMAS DE CONTADORES PUBLICOS ANTE LA- NECESIDAD DE ACTUALIZAR EL ENFOQUE DE AUDITORIA	111
CONCLUSIONES	120
BIBLIOGRAFIA	123

INTRODUCCION

El trabajo de auditoría de estados financieros que desarrolla el Contador Público en forma independiente, representa un servicio muy útil para los -- usuarios de la información financiera, ya que en muchas ocasiones es la base para la toma de decisiones importantes. Por tal motivo; el Contador Público-- independiente que pretenda expresar una opinión acerca de la misma, debe contar con herramientas que le permitan aumentar la eficiencia de sus revisio-- nes a través del establecimiento de enfoques actualizados así como mantener-- se en constante capacitación profesional.

Existen dos razones principales que nos condujeron a desarrollar este trabajo de investigación contable. Una, nuestra inquietud por saber en que medida los Contadores Públicos independientes en nuestro país, están implantando sistemas y metodologías de revisión. Otra, el conocer la forma en que adquieren y transmiten los conocimientos derivados de las innovaciones de la profesión.

El propósito primordial de nuestra investigación es diseñar un enfoque de revisión conforme a las necesidades actuales y demostrar que, mediante la -- utilización de su metodología, podemos lograr una mayor eficiencia y calidad profesional, al llevar a cabo la auditoría de estados financieros.

Dirigimos nuestro trabajo hacia algunas de las principales firmas de contadores públicos tomando una muestra de ellas, por considerarla representativa de la función de auditoría de estados financieros en México.

ANTECEDENTES DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

El creciente avance de la civilización, permite en un momento dado, el desenvolvimiento de nuevas actividades y para considerar la existencia de la auditoría de estados financieros, es menester remontarse al nacimiento de la contabilidad.

En el año seis mil antes de nuestra era, aparecen los elementos necesarios para considerar su existencia. Por un lado la escritura y los números, por otro, todos los factores económicos que requieren auxiliares de la contabilidad.

En ese momento surge la figura de una persona que se puede encargar de esa incipiente información contable. Aún cuando, con el transcurso del tiempo, el contador no fue sino un oscuro oficial carente de título específico, que se dedicaba a la contabilidad en puestos más altos o más bajos, la mayoría de las veces como empleado.

La Revolución Industrial del siglo XVIII en Inglaterra, hizo más aguda la necesidad de acumular capitales para la adquisición de maquinaria, lo cual condujo a la proliferación de las compañías limitadas, prototipo de las sociedades anónimas. Derivado de lo anterior se hace indispensable la rendición de cuentas de los administradores a los accionistas; juzgándose necesario proteger a estos últimos presentando una revisión independiente y objetiva de los informes que con respecto al manejo de su dinero presentaban los -

administradores a los propietarios de las empresas. Era probablemente la primera vez en la historia en que se reconocía la función del contador, actuando como auditor independiente, aceptando una responsabilidad específica hacia terceros, aparte de la responsabilidad que tuviera para con quién contra tó sus servicios.

Esta nueva responsabilidad del Contador Público como auditor, provocó el auge de las auditorías referente a determinar si las personas que se encontraban en posiciones de responsabilidad fiscal en el gobierno y el comercio, estaban actuando y proporcionando informes honestos. Durante esta época el principal objetivo de la auditoría era el descubrimiento de fraudes.

En la Gran Bretaña, país que es frecuentemente considerado como la cuna de la auditoría, es en donde se presentan los primeros avances de los sistemas de contabilidad que con el transcurso del tiempo fueron mejorados y estandarizados, para lograr mediante estos sistemas la prevención de actos ilícitos y el logro de información financiera veraz y digna de confianza.

En México, en el año de 1905, se crea la carrera de Contador de Comercio. Posteriormente, en 1907, Fernando Díaz Barroso sustenta el primer examen profesional para conseguir el título de Contador Público Titulado.

En el año de 1917, se funda la Asociación de Contadores Públicos Titulados, publicándose las primeras reglas a que deben sujetarse sus miembros, para la certificación de balances, que más adelante se denominaría la dictami-

nación, adoptando también un Código de Etica Profesional. En estos primeros días de la profesión se consideraba una auditoría adecuada cuando incluía -- una revisión exhaustiva de todas las transacciones, sin embargo, existían -- Contadores Públicos que no estaban de acuerdo con esta hipótesis, motivo por el cual, propusieron adoptar una nueva técnica en la revisión de los estados financieros.

La técnica de pruebas selectivas transformó el proceso de auditoría en la aplicación de pruebas de transacciones seleccionadas, en lugar de llevar a cabo todas las operaciones, tanto los Contadores Públicos como los hombres de empresa, gradualmente fueron aceptando la premisa de que un examen cuidadoso de algunas transacciones al azar, podría proporcionar una razonable -- idea de la exactitud de otras operaciones similares. A medida que se fue adquiriendo experiencia en el manejo de esta técnica, se dieron cuenta de la -- importancia del sistema del control interno.

En la actualidad, el desarrollo de la auditoría de estados financieros es es tá cimentado en el control selectivo de las operaciones de las empresas y en un conocimiento razonable del control interno de las mismas. Su trabajo está encaminado a concluir que los estados financieros de una empresa, reflejan -- su situación financiera a través de su opinión, modificando de esta forma el concepto que se tenía anteriormente referente a que la auditoría estaba enca minada a descubrir fraudes. En estos momentos en que las empresas tienen mayo res problemas, es ineludible pensar en la modificación del enfoque tradicio-

nal de la auditoría, por un enfoque actual que se ajusta a las necesidades -
de las empresas y a la de los Contadores Públicos, como auditores indepen- -
dientes.

CAPITULO I

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

I OBJETIVOS

1) Generales

Informar a los interesados sobre la conveniencia de utilizar un proceso - de revisión, diseñado conforme a las necesidades actuales de aumentar la eficiencia de las auditorías de estados financieros.

2) Específicos

Proporcionar los elementos necesarios a las firmas de Contadores Públicos para implantar un enfoque actual de auditoría.

Señalar los elementos de juicio que permitan evaluar la importancia de -- los beneficios que se obtendrían, con la aplicación de un proceso actual, en la revisión de los estados financieros.

A través de esta investigación, diseñar un proceso que sirva de guía para las nuevas generaciones de Contadores Públicos que pretendan utilizar un enfoque actual en sus auditorías de estados financieros.

II PROBLEMA

¿ Tendría consecuencias negativas la implantación de un proceso actual de revisión de estados financieros? - 8 -

III HIPOTESIS

1) Hipótesis de Trabajo

Mostrar a través de este breve seminario de investigación, que se debe dar un enfoque actual a la auditoría de estados financieros, con lo que se logrará una mejora en su eficiencia.

2) Hipótesis Nula

La implantación de un enfoque actual en la auditoría de estados financieros, no mejora la eficiencia de las mismas.

IV TIPO DE INVESTIGACION

1) Investigación Documental

Esta investigación se llevará a cabo mediante consultas a publicaciones especializadas como son: libros, revistas, boletines, manuales, etc. que se mencionan en la bibliografía al final del trabajo.

2) Investigación de Campo

Se efectuará una encuesta mediante la formulación de un cuestionario que-

incluirá preguntas de carácter abierto y cerrado, con la finalidad de obtener respuestas concretas y opiniones fundamentadas, en el propósito de enriquecer nuestra investigación, con la información obtenida.

Al contener investigaciones, tanto documental como de campo, nuestro trabajo estará basado en un tipo de investigación mixta.

V DELIMITACION DEL UNIVERSO

Todas las firmas de Contadores Públicos ubicadas en México, que prestan servicios de auditoría externa a empresas públicas o privadas.

VI DISEÑO DE LA MUESTRA

Se eligió un muestreo dirigido, no probabilístico, con el cual se efectuarán observaciones, pudiendo ser las mismas o muy aproximadas a las que se hicieran con todas las unidades de nuestro universo, debido a la dificultad -- que presenta determinar con exactitud la cantidad de Despachos de Contadores Públicos que funcionan en nuestro país.

VII TAMAÑO DE LA MUESTRA

Seleccionamos nueve firmas de Contadores Públicos que prestan el servicio

de auditoría externa a fin de conocer su opinión y la labor que están desarrollando para actualizar el enfoque del examen de los estados financieros.

VIII JUSTIFICACION DEL CUESTIONARIO

El cuestionario se elaboró con la intención de obtener información, acerca del enfoque de auditoría que nos permitiera reducir nuestro universo solamente a nuestros entrevistados y poder formarnos una opinión confiable de lo que representa hoy en día la auditoría de estados financieros, es decir; las preguntas están encaminadas a conocer las medidas utilizadas por las firmas de Contadores Públicos en México para actualizar el enfoque de sus revisiones de dichos estados, o determinar los motivos por los cuales no consideran necesario actualizarlos.

IX APLICACION DEL CUESTIONARIO

Determinada la muestra y justificado el cuestionario, se procederá a entrevistar a los socios, gerentes y supervisores que dentro del grupo de Firmas de Contadores, tienen mayor conocimiento en la actualización del enfoque de auditoría dirigiendo además los comités de capacitación y desarrollo profesional.

X LIMITACIONES

Como en toda investigación, es probable que nos encontremos con ciertas limitaciones en la aplicación del cuestionario, principalmente de carácter profesional, las cuales trataremos de solucionar mediante el diálogo tendiente a concientizar sobre la importancia que representa para nosotros la veracidad de las respuestas, teniendo en ocasiones que omitir nombres y firmas a las cuales pertenecen los entrevistados.

XI CONCLUSIONES

Procederemos a analizar las respuestas y opiniones obtenidas con el objeto de que nos conduzcan a la determinación de conclusiones, que comprueben nuestra hipótesis.

CAPITULO II

DISEÑO DEL ENFOQUE DE AUDITORIA

Planeación y revisión preliminar

Planeación

Antes de iniciar una auditoría, es esencial definir los términos de trabajo con el cliente, a fin de evitar cualesquier malos entendidos y suministrar un apoyo para el trabajo. Este acuerdo normalmente quedará documentado en una carta de contratación, que generalmente contendrá: la responsabilidad que el cliente asume respecto a la contabilización adecuada de las transacciones y su inclusión en los estados financieros, la naturaleza del trabajo, la colaboración de parte del personal del cliente, las limitaciones que tiene la auditoría en cuanto a detección de errores e irregularidades, la base del cálculo y forma de pago de los honorarios y las obligaciones del Contador Público respecto al trabajo

Es importante que el auditor conserve copia de esta carta firmada por el cliente, en sus archivos.

Conocimiento del cliente

De gran ayuda en el esfuerzo que los auditores realizan para lograr un buen grado de eficiencia en su trabajo, es el procurarse un conocimiento adecuado de sus clientes, ya que esto les permitirá dar un mejor enfoque a su trabajo de auditoría y estar en condiciones de prestar un mejor servicio y una más oportuna ayuda si fuera necesario.

En caso de exámenes repetitivos, una revisión del archivo permanente será

muy útil para recordar aspectos importantes en cuanto a la naturaleza del negocio, como son: las políticas, la organización y los controles internos. En caso de ser examen inicial, mucho se aventajará, discutiendo con el nuevo -- cliente las finalidades de la auditoría, actividades del negocio, etc. Tam-- bién es imprescindible antes de iniciar el examen, preparar una visita de -- inspección a las instalaciones, con el objeto de identificarse con el perso-- nal, los productos y la localización de información que le será útil durante la revisión de los registros.

La observación personal no debe limitarse a la fase de planeación sino -- que el auditor, estimará la conveniencia de verificar el cumplimiento de -- ciertas prácticas de control interno y procedimientos contables, mediante la inspección física. Este aspecto será tratado más ampliamente en capítulos -- posteriores.

El contar con un conocimiento actualizado del cliente, tanto documental -- como físicamente, nos proporciona además las siguientes facilidades:

a) Nos será de gran utilidad para las descripciones de los sistemas que -- se prepararán posteriormente.

b) Nos servirá como fuente permanente de información durante la auditoría y para cualquier otra persona que la requiera.

c) Nos puede dar algún indicio de condiciones de riesgo profesional, así-- como situaciones que requieren especial atención.

El objetivo de conocer el cliente como primera etapa de planeación es alcanzar tan pronto como le sea posible, una comprensión suficiente que le permita definir su plan de trabajo.

Para lograr un entendimiento más amplio y rápido, el auditor debe procurar informarse sobre la industria o giro del cliente y acerca de sus problemas particulares, mediante el estudio de publicaciones especializadas, folletos e informes de la compañía misma, libros o artículos escritos por Contadores Públicos especializados en la industria o el ramo.

Las entrevistas con la gerencia son parte efectiva de la planeación, ya que aunque estas sean breves se puede obtener un rápido y global entendimiento del cliente y mientras más profunda sea esa comprensión, más sistemática será su planeación. Las primeras entrevistas deben diseñarse de tal manera que ayuden a conocer y comprender principalmente los sistemas de contabilidad y control, características importantes de la operación y políticas principales. Durante la entrevista seguramente se hará referencia a muy variados registros y documentos; es importante que el auditor recabe copia de aquellos que considera valiosos; por ejemplo: manuales de procedimientos, gráficas de organización, descripción de puestos, etc.

Las visitas a las instalaciones contribuyen significativamente a que el auditor obtenga una buena intelección inicial del cliente y muchos indicios acerca de los sistemas de contabilidad y control implantados, porque el gra-

do de sistematización y de disciplina que se puede captar a primera vista, - puede dar la sensación de la existencia de problemas de control.

Una vez adquirido un conocimiento adecuado del cliente, se estará en posición de empezar a evaluar las condiciones de auditabilidad así como de medir el riesgo profesional alcanzado y de haber conseguido, cierto indicio de la importancia relativa, que habrá de considerarse en la auditoría.

La evaluación de la auditabilidad principia con la revisión del conocimiento de la empresa y debe seguirse efectuando en forma continua conforme se vaya obteniendo más información.

La existencia de fuentes confiables de evidencia y la integridad y buena fe de la gerencia, son dos factores que deben cumplirse con el objetivo de que el auditor puede estar seguro de que el negocio es auditable.

Condiciones de auditabilidad

Una condición ineluctable es identificar las fuentes de evidencia disponibles para aquellas operaciones que no se procesan a través de sistemas formales.

Otro de los requisitos de auditabilidad es la competencia e integridad de quienes participan en el proceso de contabilidad y control que el auditor debe suponer con respecto a la gerencia de su cliente. Si esta suposición no -

se justifica, no se estará en posición de efectuar una auditoría normal; por tal razón es importante que la evaluación de las condiciones de auditabilidad se desarrolle durante todo el proceso de revisión, teniendo como meta ve rificar la competencia e integridad de la gerencia y del personal y reconocer fuentes confiables de evidencia disponibles.

Condiciones de riesgo probable

La auditoría de estados financieros es un trabajo profesional que está ex puesto a riesgos.

Cada vez que el auditor emite una opinión, existe la posibilidad o el - ; riesgo si se quiere llamar así, de que haya llegado a una conclusión equivocada y de que los estados financieros y otros datos estén inexactos en algún aspecto importante.

Como mencionamos anteriormente, el conocimiento del cliente, puede dar al auditor alguna sospecha del riesgo profesional incurrido. Una vez cubierta - la etapa propia del conocimiento del negocio, estaremos en situación de considerar los indicios que nos llevan a reconocer los riesgos .Si éstos son -- aceptables, o si son altos y debemos ejecutar procedimientos especiales para obtener evidencia suficiente que nos permita disminuir el riesgo a un nivel aceptable.

Esto requiere un continuo ejercicio del juicio profesional, ya que en ca-

da auditoría el riesgo es diferente, y por ende, el auditor debe entender -- claramente porque puede aminorar el alcance de su revisión en ciertas cuen-- tas para lograr reaccionar con firmeza cuando surge un riesgo significativo de error o falsedad.

El riesgo de que existan equivocaciones en los estados financieros produc-- to de errores en los sistemas de contabilidad, se reduce radicalmente si las técnicas de control interno contable logran sus objetivos. Consecuentemente, cuando se cumplen, se mengua el riesgo.

El auditor puede confiar en un mayor grado en que los sistemas de contabi-- lidad del cliente producirán estados financieros sin errores e irregularida-- des importantes. Esto significa que necesitará hacer menos pruebas para cum-- plir la norma de procurarse evidencias suficientes para soportar su opinión.

Existen varios factores dentro del conocimiento del negocio que pueden -- alertar al auditor de la existencia de una mayor o menor cualidad de riesgo-- profesional, por ejemplo:

Si se trata de un negocio exitoso, tendrá menor tendencia a distorsionar-- la información, omitir pasivos o aumentar ingresos, al contrario de un nego-- cio que atravesase por una situación financiera delicada.

Importancia relativa

En la auditoría se requiere tener normas en relación con la importancia relativa, pues lo contrario propicia que asuntos insignificantes, compliquen el proceso de auditoría y lo que es peor, asuntos que no tengan valor puedan opacar otros que si lo posean.

Es pues, práctica aceptable, hacer caso omiso de asuntos intrascendentes; por tanto, el concepto de importancia relativa será fundamental para la auditoría debido a que influirá en nuestras decisiones respecto a los errores y a los alcances de los procedimientos.

El concepto de importancia relativa, no solo se aplica a errores monetarios sino también, al cumplimiento de los principios de contabilidad.

Una partida o grupo de partidas deberá considerarse sustancial, si existe una causa para creer que su conocimiento contribuye en las decisiones de un usuario de la información financiera; por lo consiguiente, para la evaluación de la importancia relativa, deben tomarse en cuenta tanto factores cuantitativos como factores cualitativos.

La importancia relativa afecta a la planeación de la auditoría, ya que en esta etapa deben desarrollarse guías de orientación iniciales, que afectarán el alcance planeado, con la finalidad de que tengamos una oportunidad razonable de descubrir un error importante, en caso de que existiera.

Es esencial, que nos demos cuenta de que los resultados de las pruebas,-- trascenderán en las decisiones por lo que toca a las guías de orientación, - en relación a la importancia relativa que utilizamos en esta etapa de planeación.

Los factores de importancia relativa, se ajustarán a medida que vayamos - completando las pruebas, por lo consiguiente su evaluación, es actividad con tinua a lo largo del trabajo.

Las decisiones sobre importancia relativa deben tomarse dentro del marco- de referencia de nuestro conocimiento del cliente, y conforme avance la revi sión, sobre la determinación de las áreas particulares de riesgo, los requi- sitos de información y los requerimientos de los usuarios de la información- financiera.

Tipos de operaciones importantes

Todo negocio, sin interesar su giro comercial, lleva a cabo ciertas acti- vidades básicas, las cuales representan tipos de operaciones importantes, y- deben estar contabilizadas y controladas correctamente.

Es fundamental que el auditor identifique los tipos significativos de ope- raciones que realiza la entidad, lo que será de utilidad posteriormente, - - cuando diseñe su enfoque de la auditoría. Las operaciones importantes son -- aquellas que en conjunto tienen un efecto significativo sobre los estados fi nancieros.

Normalmente no es difícil su determinación, ya que se procesan mediante los sistemas principales.

El término tipo importante de operaciones puede ser comprendido en forma muy distinta, ya que algunos auditores consideran que un tipo de operación puede ser "ventas", mientras que otros opinan que son las transacciones con cada cliente que afecta cada cuenta.

Consideramos que el término tipo de operación debe estar ligado a los controles que se pretendan evaluar, así; las operaciones del mismo tipo serán aquellas de igual naturaleza y que están sujetas a los mismos controles. Como ejemplos de operaciones importantes que normalmente se incluyan en un ciclo normal de operaciones mencionamos las siguientes:

Compras de: Inventarios, activos fijos, servicios, suministros varios.

Ventas de: Mercancías, desperdicios, activos fijos.

Pagos a: Proveedores, acreedores, bancos, accionistas, personal, - -
otros.

Ingresos por: Ventas de contado, clientes, inversiones, préstamos, otros.

Si las operaciones están adecuadamente sistematizadas, hay razones para pensar que los mismos controles prevalecen en todos los sitios cubiertos por el sistema.

Es esencial, que nos demos cuenta de que los resultados de las pruebas, -- trascenderán en las decisiones por lo que toca a las guías de orientación, - en relación a la importancia relativa que utilizamos en esta etapa de planeación.

Los factores de importancia relativa, se ajustarán a medida que vayamos - completando las pruebas, por lo consiguiente su evaluación, es actividad con tinua a lo largo del trabajo.

Las decisiones sobre importancia relativa deben tomarse dentro del marco- de referencia de nuestro conocimiento del cliente, y conforme avance la revi sión, sobre la determinación de las áreas particulares de riesgo, los requi- sitos de información y los requerimientos de los usuarios de la información- financiera.

Tipos de operaciones importantes

Todo negocio, sin interesar su giro comercial, lleva a cabo ciertas acti- vidades básicas, las cuales representan tipos de operaciones importantes, y- deben estar contabilizadas y controladas correctamente.

Es fundamental que el auditor identifique los tipos significativos de ope- raciones que realiza la entidad, lo que será de utilidad posteriormente, - - cuando diseñe su enfoque de la auditoría. Las operaciones importantes son -- aquellas que en conjunto tienen un efecto significativo sobre los estados fi nancieros.

Normalmente no es difícil su determinación, ya que se procesan mediante - los sistemas principales.

El término tipo importante de operaciones puede ser comprendido en forma - muy distinta, ya que algunos auditores consideran que un tipo de operación - puede ser "ventas", mientras que otros opinan que son las transacciones con - cada cliente que afecta cada cuenta.

Consideramos que el término tipo de operación debe estar ligado a los con - troles que se pretendan evaluar, así; las operaciones del mismo tipo serán - aquellas de igual naturaleza y que están sujetas a los mismos controles. Co - mo ejemplos de operaciones importantes que normalmente se incluyan en un ci - clo normal de operaciones mencionamos las siguientes:

Compras de: Inventarios, activos fijos, servicios, suministros varios.

Ventas de: Mercancías, desperdicios, activos fijos.

Pagos a: Proveedores, acreedores, bancos, accionistas, personal, - -
otros.

Ingresos por: Ventas de contado, clientes, inversiones, préstamos, otros.

Si las operaciones están adecuadamente sistematizadas, hay razones para - pensar que los mismos controles prevalecen en todos los sitios cubiertos por el sistema.

Las operaciones pueden originarse de una gran variedad de formas, lo que no implica que cada distinto punto de origen, motive un tipo diferente de -- operación.

La identificación de operaciones importantes es una actividad que no debe limitarse a esta fase, ya que durante la revisión, podemos percatarnos de alguna otra operación significativa, lo que provocará alguna reconsideración - en los procedimientos planeados, para asegurarnos de que estamos, logrando - la máxima eficiencia.

Identificación de evidencia disponible.

El auditor requiere de evidencia como base para expresar su opinión de la revisión de los registros contables.

Ello significa que el auditor debe obtener evidencia sobre las operacio-- nes importantes que afectan los estados.

La norma relativa va más allá de una simple demanda en el sentido de que el auditor adquiera evidencia como fundamento para su opinión. La evidencia conseguida deberá ser suficiente y adecuada, pero ¿Cuánta evidencia es suficiente y qué evidencia es adecuada?.

La respuesta solo podrá dar la aplicación continua del juicio profesional del auditor.

Para llegar a una conclusión en cuanto a la cantidad de evidencia necesaria, se requerirá usualmente de la evaluación de la calidad, de los diferentes tipos de evidencia disponible.

Al evaluar la confiabilidad de la evidencia de auditoría, debemos considerar la fuente de la información y nuestra confianza en la capacidad de esa fuente, para proporcionar datos reales.

Para todos los objetivos de auditoría es menester adquirir evidencia, pero únicamente la necesaria. Una forma efectiva de conseguirlo, es planear, reunir y evaluar la evidencia de las operaciones importantes y de posibles errores que podrían ocurrir dados los sistemas del cliente.

Según identifiquemos tipos de operaciones importantes deberemos tomar en cuenta las fuentes de evidencia disponibles, con objeto de poder satisfacer nos de cada posible error, con respecto a cada tipo de operación importante. Podrá lograrse mejor comprensión del trabajo de auditoría, haciendo una breve consideración de los tipos de evidencia disponible.

Las fuentes de evidencia constituyen una importante consideración para el auditor, por tanto es conveniente que identifique y evalúe los distintos tipos de evidencia de acuerdo con la fuente.

A manera de ejemplo enlistaremos algunos tipos principales de evidencia:-

a) Evidencia física

creada dentro de la organización

b) Evidencia documental

creada fuera de la organización

c) Diarios y Mayores

d) Evidencia Verbal

e) Cálculos

f) Comparaciones

g) Control interno

Posibles errores existentes

Como paso final en esta etapa, debemos examinar los posibles errores derivados de operaciones que no se procesan por medio de sistemas formales, ya que representan una información importante para el diseño de procedimientos. Los posibles errores derivados de las operaciones que se procesan a través de sistemas formales, serán tratados con posterioridad, en la determinación de la confiabilidad de los controles.

Descripción de los sistemas y su verificación

Una vez concluida la etapa de planeación previa a la revisión, estaremos en posición de preparar una descripción detallada de los sistemas, donde se mostrará como se procesan las operaciones y las fuentes de evidencia de dichas operaciones.

Existen diversos métodos para la descripción de los sistemas, los cuales mencionamos brevemente:

Método descriptivo: La aplicación de este método consiste en narrar las diversas características del control interno divididas por actividades, departamentos, funcionarios y empleados o registros que intervienen en el sistema.

Este método es práctico generalmente en negocios pequeños y para aquellos en que el control interno es deficiente.

Método de cuestionarios: En el se plantean cuestiones que usualmente constituyen los aspectos básicos de control. Estos temas se desarrollan de antemano en forma de lista de preguntas que posteriormente se contestan en las oficinas del negocio.

Los métodos de cuestionarios son útiles en negocios de mejor control interno, comúnmente son estandar, por lo que no contienen un grado de detalle que cubra todas las posibles variantes del sistema.

Método gráfico: Consiste en mostrar por medio de digramas de símbolos que manifiestan en forma objetiva los ciclos de transacciones del sistema.

Las ventajas que ofrece este método son la objetividad y la facilidad de identificar más claramente, los controles que cubren los posibles errores -- existentes.

En la actualidad se han desarrollado varias técnicas para la descripción de los sistemas por medio de gráficas.

Juzgamos que la técnica más eficaz es la descripción de sistemas por medio de diagramas de flujo, que, por la importancia que reviste dentro del enfoque actual que pretendemos diseñar, será tratada ampliamente en el capítulo siguiente.

Antes de empezar a describir los sistemas, debemos obtener una idea general de los mismos y de la naturaleza de las transacciones.

La información detallada sobre los sistemas deberá obtenerse a través de entrevistas y pláticas con los empleados que realizan las diferentes funciones en los sistemas.

La descripción de los sistemas deberá seguir la secuencia desde su inicio hasta su fin, y ser lo suficientemente detalladas para que permitan al auditor planear su enfoque de auditoría. Es conveniente adquirir los detalles de

los sistemas por ciclo de transacciones, así como el volúmen de la información que se procesa en cada ciclo, por ejemplo, cantidad de facturas, cheques expedidos, etc., los cuales nos serán provechosos en el momento de definir los alcances de los procedimientos.

Cuando existan cambios significativos de un período a otro, éstos deberán quedar adecuadamente documentados, con objeto de que nuestra evaluación del control interno resulte correcta.

Una vez que hayamos elaborado una descripción detallada de cada ciclo de operaciones del sistema, procederemos a revisar las operaciones a fin de verificar que éstas se llevan a cabo, tal como nos lo informaron.

El procedimiento reside, en seguir el flujo de operaciones a lo largo del sistema, comparando los pasos de su procedimiento y control, con los anotados en el flujograma.

Para efectuar la revisión de operaciones, el auditor puede seleccionar cualquier operación de un tipo dado y seguirla en el transcurso de todo el flujo de operaciones. Puede hacerlo desde el inicio hasta el final o viceversa. Cabe aclarar que la revisión de operaciones es un seguimiento a las mismas y no pretenden examinar toda la evidencia relativa a ese ciclo de transacción.

Como ya se mencionó, cuando existen cambios en los sistemas, éstos se de-

berán describir antes y después de los cambios. Igualmente sucede con la verificación de los mismos, ya que en ese caso deberán revisarse algunas operaciones por cada diagrama de flujo elaborado.

No existe un criterio definido en cuanto al número de operaciones que debemos revisar. No hay razón teórica ni práctica para examinar más de una operación, sin embargo, una vez más el juicio del auditor debe prevalecer en este aspecto, aunque no existe ningún riesgo importante de que la revisión de una sola partida, nos induzca a una conclusión errónea. Por consiguiente, -- conforme al desarrollo lógico de la auditoría, la revisión de una operación de cada ciclo es suficiente para confirmar la descripción del sistema.

Como resultado de la revisión de operaciones podemos encontrarnos con algunas situaciones de discrepancia, que nos lleven a concluir que el diagrama es incorrecto o que el sistema ha fallado.

En el primer caso deberemos referirnos a nuestras fuentes de información originales para modificar el diagrama, mientras que en el segundo consideraremos la discrepancia para nuestra evaluación del control interno.

3.- DETERMINACION DE LA CONFIABILIDAD DE LOS CONTROLES

Objetivo

El estudio y evaluación del control interno, se lleva a cabo con el obje-

to de cumplir con la norma de ejecución del trabajo que menciona: "El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado en que puede confiar en los controles internos de cualquier área; así mismo, que le permitan determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría".

El estudio del control interno autoriza al auditor a establecer si hay controles que, habiendo sido ejercidos durante el año, puedan afectar sus procedimientos de auditoría. Los puntos o medidas de control interno que tienen relevancia para la dictaminación de los estados financieros, se identifican como "controles internos contables"; los demás, son controles operativos. El enfoque actual de auditoría se ocupa primordialmente de la identificación y evaluación de los controles internos contables.

Los controles contables internos se utilizan para salvaguardar los activos y la confiabilidad de los registros financieros de una entidad, comprendiendo:

- a. Los controles básicos. Son diseñados para asegurar que las operaciones se registran en forma completa y correcta.
- b. Las reglas o disciplinas que rigen los controles básicos. Son las fases de un sistema que tienden a asegurar que los controles básicos operan constantemente y que los activos están adecuadamente resguardados.

Los controles básicos incluyen aquellos elementos como cuentas del control y controles numéricos, que afirman que todos los documentos han sido contabilizados. Las rutinas y reglas sobre los controles básicos contienen la división de labores, la separación de las funciones de guarda y manejo de activos, la de su contabilización, los arreglos físicos para controlar el acceso a determinadas áreas y registros y la supervisión del resultado del trabajo de una persona por otra. La efectividad de las disciplinas que se ejerzan sobre los controles básicos, señalará la posibilidad del auditor, de confiar en la continuidad de esos controles.

El objetivo de la identificación de los controles internos es determinar la confiabilidad aparente de los controles internos contables, para prevenir detectar y corregir posibles errores. Consecuentemente, nuestra evaluación de la confiabilidad de los controles que afianzan su integridad, constituye la evaluación mínima del control interno.

Desarrollo

El proceso de evaluación, nos permitirá por medio de la descripción de los sistemas, distinguir los casos en que existan controles aparentemente confiables y aquellos que parecen ser no confiables. Esta evaluación está basada en la información proporcionada por la compañía, es decir, tal como creemos que están funcionando los controles. Por tanto, las suposiciones que se efectúen para determinar la confiabilidad de la información contable de los sistemas, será necesario probarlas.

El proceso de la evaluación (preliminar) del control interno lo lleva a cabo el auditor mediante la aplicación de los siguientes procedimientos.

A.- Consideración de posibles fallas y controles en los sistemas

En el desarrollo de las transacciones por sistemas formales se podrían reconocer por ejemplo, algunos de los siguientes errores:

- Operaciones registradas en un período incorrecto
- Operaciones resumidas, en forma errónea
- Operaciones no autorizadas
- Operaciones no registradas
- Operaciones mal registradas
- Operaciones mal valuadas

La descripción de los sistemas es una herramienta muy útil ya que nos deberá mostrar los controles existentes, con los cuales el auditor estará en condiciones de decidir si estos controles previenen, detectan y corrigen posibles errores.

B.- Confiabilidad en el funcionamiento de los controles

Para determinar en este momento si los errores son detectados por los controles ya existentes, la evaluación la estará realizando el contador única--mente en base a la confiabilidad de los controles, ya que la evaluación definitiva será cuando llevemos a cabo pruebas de los controles, tema que será -tratado con posterioridad.

Aún así es válido emitir una evaluación preliminar de los controles, agrupándola como sigue:

- 1.- Alta.- Cuando los controles internos sean aparentemente confiables y se espera que no existan errores en el registro de las operaciones.
- 2.- Moderada.- Cuando los controles internos sean poco confiables y se esperen algunos errores sin mucha importancia.
- 3.- Baja.- Cuando los controles internos sean no confiables y se espere -hayen muchos errores que se reflejen en los estados financieros.

Por último debemos identificar los errores que no se controlan correcta--mente, así como los controles que no son adecuados para confiar en ellos.

Un aspecto de gran importancia del proceso actual de auditoría es la correcta evaluación previa del control interno, ya que de esto dependerá que -

el diseño del enfoque sea el apropiado, lo que implica la toma de decisiones trascendentes, las cuales deben hacerse con base en el entendimiento del giro de la operación, de la organización y del sistema de contabilidad de la empresa, en caso de que el auditor tomara una decisión errónea, se podrían presentar los siguientes problemas:

- 1.- Evaluación del control interno como bueno, siendo malo, lo que daría-- como resultante pérdida de tiempo en el diseño de pruebas para los con troles, ya que la prueba de los mismos demostrará que no son los esperados.

- 2.- Evaluación del control interno como malo, siendo bueno, esto representará el incremento de nuestras pruebas de validación, siendo que con solo probar los controles el enfoque hubiera sido más eficiente.

Como ya mencionamos, los cambios sucedidos en los sistemas de la entidad durante el año, originan que el auditor tenga que describir y verificar tanto el sistema anterior como el actual, para evaluar si los controles internos su frieron cambios de importancia.

Por lo mismo, también será necesario que nuestro enfoque contemple los dos sistemas.

Existen elementos que influyen en la confiabilidad de los controles, pu--- diéndose agrupar de la siguiente forma:

A.- Relación entre los controles.- La implantación de un gran número de controles en un sistema, reduce la posibilidad de que se presenten errores, siempre y cuando exista una combinación de controles preventivos y detectivos. La falta de cualquiera de ellos, es ya en sí una deficiencia, consecuentemente el auditor puede decidir no confiar en los controles.

B.- Efectividad implícita de los controles individuales.- La efectividad de los controles individuales estará dada en la medida en que los errores que se detectaron fueron realmente corregidos, por lo que en la determinación de la confiabilidad de los controles ya debieron haber sido considerados.

El punto clave del grupo más importante de los controles internos de una empresa es el de auditoría interna, ya que siendo éste un departamento capaz y funcional, constituye un control disciplinario tan confiable, que el auditor independiente puede limitar sus pruebas de otras partes del sistema. Es indispensable evaluar con objetividad el trabajo de éste, siendo el primer paso leer cuidadosamente las descripciones de puestos, estudiar los programas de auditoría, revisar su estimado de tiempo y calendarios de revisión, examinar sus papeles de trabajo y leer los informes del año.

El segundo paso consistirá en la determinación de la competencia que tenga el auditor interno para efectuar cualquier tarea que se le asigne, la objetividad con la que busque la información necesaria para evaluar correcta-

mente, la capacidad que tenga para efectuar un juicio imparcial con base en los resultados obtenidos.

Con los elementos anteriores, el auditor externo decidirá la confiabilidad de este control, en que medida se podrá apoyar en él al diseñar su enfoque de auditoría.

La identificación de los controles fue una parte importante del proceso uniforme de auditoría, La determinación de ineficiencia en los controles también deben ser punto de atención para el auditor, ya que debilitan a los controles si no son corregidos con oportunidad, por tal motivo, es conveniente informar y comentar con la gerencia acerca de las mismas para que tome las medidas necesarias en cuanto a llevar a cabo la corrección en los sistemas afectados.

Una vez que el auditor ha identificado tanto los controles como las ineficiencias y determinado, la confiabilidad aparente de los controles, se podrá iniciar el diseño del enfoque de la auditoría.

Diseño del enfoque

Con base en la información obtenida durante la planeación, una vez descritos y revisados los sistemas, identificado los controles internos, los posibles errores y, efectuado una evaluación previa de los mismos, debemos enfrentarnos a la toma de una decisión de importancia para desarrollar un enfoque

que adecuado de nuestra auditoría, que será si debemos o no, confiar en los controles internos existentes. Para ello tendremos que hacer uso de toda la información reunida, principalmente de la evaluación previa de la confiabilidad en el funcionamiento de los controles y de la importancia relativa, ya que ésta influirá significativamente en nuestras decisiones respecto al alcance, naturaleza y oportunidad de todos los procedimientos de auditoría.

Un buen diseño de sistemas, contiene muchos controles que el auditor puede ignorar, bien porque son redundantes o porque son operaciones de control que no afectan directamente a los estados financieros. Puede omitir algunos otros porque es más factible y económico revisar los saldos al fin de año, y aún otros más, debido a que los datos resultantes no afectan significativamente los estados financieros.

El hecho de distinguir entre los controles sobre los cuales debe apoyarse y sobre los cuales no necesita o no debiera hacerlo, es una buena prueba de la comprensión que el auditor tiene del control interno.

Es importante mencionar que la decisión de confiar o no confiar en los--- controles debe ser tomada con respecto a cada tipo de error que hayamos identificado.

1.- Una vez seleccionados los controles en los cuales hayamos decidido --- confiar, debemos diseñar pruebas para estar satisfechos de que estuvieron --- funcionando adecuadamente durante todo el período examinado, además, también decidiremos si es probable que el tiempo y el trabajo de probar los contro--

les que hayamos considerado como confiables, sería más eficiente que efectuar procedimientos sustantivos.

Generalmente es conveniente realizar pruebas de los controles puesto que, si los resultados son positivos, tendremos bases para reducir nuestros procedimientos sustantivos. Por el contrario, cuando los controles no son confiables, no tenemos bases para reducir los procedimientos sustantivos de auditoría.

Es relevante hacer notar que sólo vamos a confiar en los controles que hayamos probado satisfactoriamente y no debemos depositar ninguna confianza en controles no evaluados. Sin embargo, es necesario aún cuando probemos la confianza en determinado control, efectuar pruebas sustantivas, con un alcance mínimo, con el objeto de completar un enfoque de confianza porque existe el riesgo de que a pesar de haber probado el control y encontrado evidencia de su ejecución, éste no haya sido aplicado en forma efectiva.

2.- Cuando decidamos no confiar en los controles, con respecto a ciertos errores, debemos diseñar pruebas para probar la validez de las operaciones. Podemos aplicar esos procedimientos en esta etapa, y determinar la probabilidad de error en los estados financieros o bien, durante la revisión de saldos de fin de año.

Es factible aplicar este tipo de pruebas en los casos en que no confiamos en los controles internos o cuando hayamos verificado que los controles internos no son confiables.

La oportunidad de su aplicación depende de la consideración de los objetivos de auditoría. Si se aplican en esta etapa y producen buenos resultados, podemos disminuir nuestros alcances en la etapa final. Si existen muchos errores, será más práctico cuantificarlos en la etapa final.

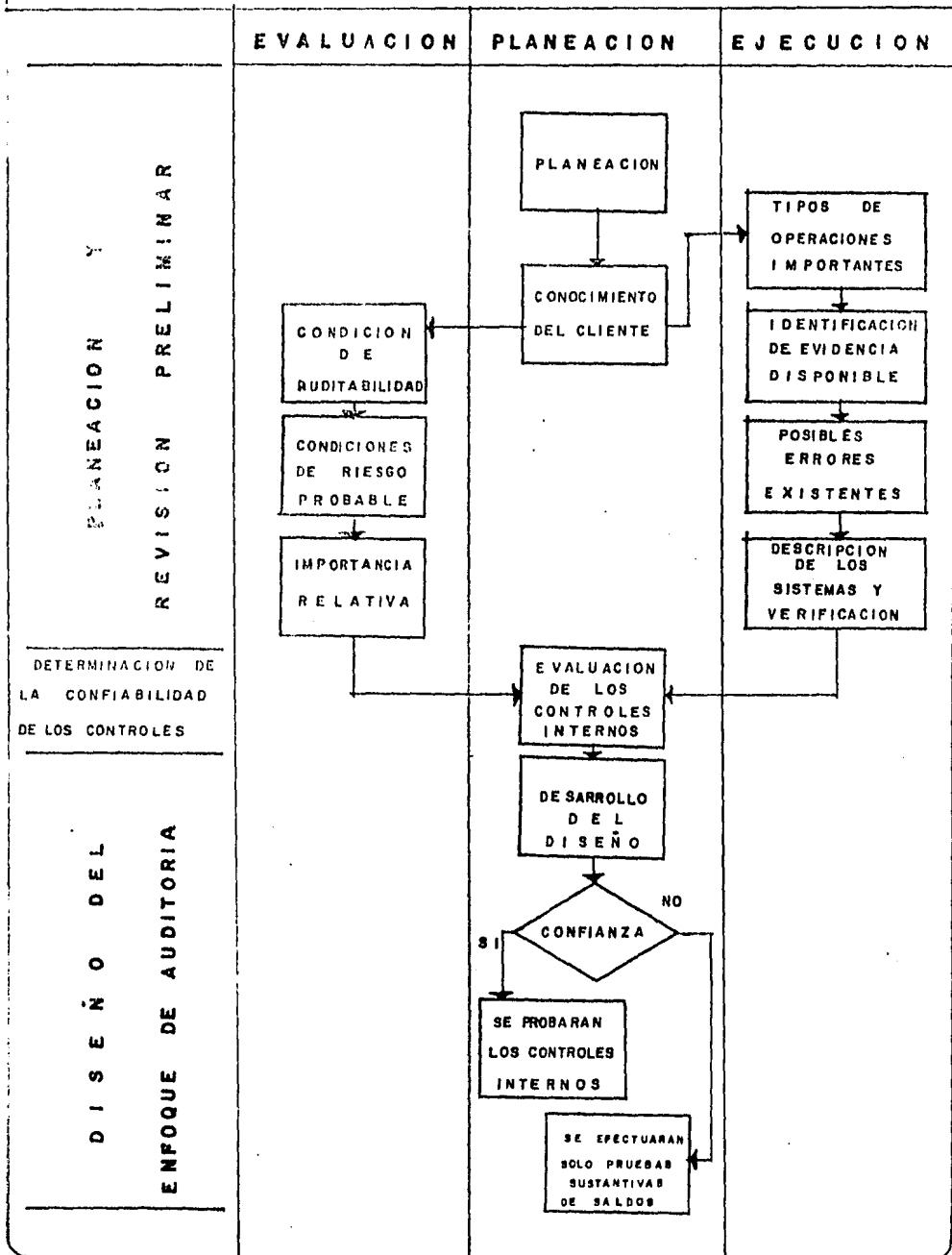
Los alcances de estas pruebas van a depender de la aplicación de procedimientos de verificación del funcionamiento de los controles.

Si no realizamos pruebas sobre los controles, los alcances de éstos serán mayores.

Igualmente, si después de haber efectuado esas pruebas, concluimos que no debemos confiar en los controles. Por otro lado, si las pruebas de funcionamiento de los controles resultan ser satisfactorias, debemos reducir nuestro alcance de procedimientos de validación de operaciones.

Todas las alternativas mencionadas anteriormente, deben contemplarse en un plan de auditoría partiendo de que conforme se vayan aplicando los procedimientos, servirá de guía para ejercer juicios de auditoría que aseguren la consistencia en todas las situaciones que se presentan, en el trabajo que se está llevando a cabo.

5.- RESUMEN GRAFICO.



CAPITULO III

**DESCRIPCION DEL CONTROL INTERNO MEDIANTE LA
UTILIZACION DE DIAGRAMAS DE FLUJO**

En los últimos tiempos se ha discutido mucho sobre la flujo-diagramación como la técnica que el auditor emplea al describir y evaluar el sistema de control interno.

Para orientar su trabajo hacia los sistemas, el auditor debe contar con algún método que le permita registrar con exactitud y coordinación la información sobre los procedimientos.

Los diagramas de símbolos que se tratan en este capítulo, son particularmente útiles para estos propósitos.

A través de estos diagramas el auditor tratará de ver las zonas de control interno que adolecen de deficiencias y las que aprueben ser satisfactorias.

Los flujogramas que componen un sistema son perfectamente consistentes y no contradicen los principios generales de la auditoría, más bien, son el producto natural de la necesidad de análisis e investigación del sistema del control interno propios para lograr con mayor eficiencia los objetivos de auditoría.

1.- Definición e importancia

Los diagramas de flujo son una técnica que consiste en presentar objetiva

mente, los sistemas de organización y los procedimientos de control que se tienen en vigor, por medio de símbolos.

Un diagrama de flujo sirve para dos propósitos necesarios: comprensión y comunicación. El diagrama expresa procedimientos en forma gráfica, por tanto; facilita su comprensión. En la misma forma, provee un medio superior para comunicar información que permite al auditor estar en condiciones de identificar peculiaridades del control de sistemas.

El objetivo primordial de los diagramas de flujo es presentar una descripción completa de los sistemas contables con significado en la auditoría, con el fin de que se pueda efectuar una apropiada evaluación del control interno. Para que esta evaluación sea efectiva, se deberá estar seguro de que los diagramas de flujo representan el sistema que se encuentra operando.

En ocasiones también será importante describir aquellos procedimientos operacionales que afecten estrechamente la iniciación o autorización de las operaciones contables. Estas descripciones servirán de base para la evaluación del control interno y para la planeación y diseño del resto del enfoque.

En vista del énfasis de esta técnica de auditoría, los diagramas de flujo preparados por el auditor deberán contar con los siguientes elementos:

A. Los departamentos o actividades cubiertas

B. Los símbolos que representan los documentos y registros relativos a -- las actividades.

C. Las líneas de flujo que muestra como se procesan las operaciones, se--
gún lo evidencian los documentos y registros.

Como ayuda para hacerlos más precisos cada diagrama deberá titularse y nu
merarse claramente, e incluir una explicación de las distintas abreviaturas--
utilizadas, así como de las operaciones efectuadas.

Los diagramas de flujo deberán contener información suficiente, aún cuan--
do puedan existir casos en los que es conveniente complementarlos con mate--
rial adicional, para que por sí mismos sean comprensibles. Unicamente se lle
gará a dominar esta técnica mediante su uso repetido.

Las ventajas que se obtienen mediante la utilización de los diagramas de--
flujo, las podemos resumir de la siguiente manera:

A. Requieren menos tiempo para su comprensión, que las descripciones na--
rrativas.

B. Representan más fácilmente el flujo de las operaciones.

C. Facilitan la actualización por cambios en los sistemas.

D. Son más apropiadas para reunir información y presentarla para análisis y evaluación en cuanto a efectos de auditoría.

E. Mejoran la comunicación entre aquellas que están involucradas en una auditoría.

F. Proporcionan una base confiable para desarrollar la revisión de las operaciones.

La visión general de los sistemas es lo más relevante en los diagramas de flujo, además de la utilidad que representan para el auditor y la empresa. El auditor es beneficiado con esta técnica al obtener de manera resumida y comprensible todos los sistemas que tienen una implicación contable, facilitándole la revisión de la descripción de operaciones, ya que al obtener una visión panorámica de los registros y archivos de documentación, le permitirá seguir de manera más eficiente, todo el flujo de información mediante esas fuentes de evidencia.

Los diagramas de flujo le sirven a la empresa con bastante frecuencia porque generalmente no cuenta con una visión integral de sus sistemas contables, aún cuando esté empleando manuales de organización. Los diagramas no proporcionan, y no se pretende que proporcionen ninguna información confiable con respecto a si los sistemas están operando en forma eficiente. Aún cuando éstos nos suministren parte de nuestra evidencia de observación durante la auditoría.

La aplicación de los diagramas de flujo se puede llevar a cabo en cualquier empresa, ya sea industrial, comercial o de servicios, con cierta estructura en sus sistemas de control, sin importar si su contabilidad se procesa a través de sistemas manuales o computarizados.

2.- Tipos de diagramas de flujo

De manera general, puede decirse que los diagramas de flujo no sólo se conciben como una etapa del enfoque de la auditoría, sino como una herramienta de gran utilidad aplicada al trabajo de auditoría de estados financieros, y debido a la importancia que representa para el auditor, consideramos indispensable analizar los principales tipos de diagramas en cuanto a sus características, formas de elaboración, objetivos, etc. Los tipos de diagramas son:

A. Generales

B. Detallados

Los diagramas generales tienen como propósito, proveer una visión global del flujo entre los diferentes departamentos del negocio, y servicios, como un índice para facilitar referencias a diagramas detallados y/o descripciones narradas del proceso.

Sus características son las de resumir los detalles que aparecen en las--

gráficas departamentales. Cada columna en la gráfica general representa una unidad organizacional. El proceso de operaciones que ocurre durante el paso de la línea principal de flujo a través de una unidad organizacional se representa en la gráfica por un símbolo sencillo con referencias cruzadas de los detalles que aparecen en las gráficas detalladas.

La operación de los diagramas generales constituye todo el proceso en una unidad organizacional durante el paso del flujo principal a través de ella.

Estos diagramas deben incluir los mismos eventos o actividades que los detallados; sin embargo en estas gráficas, el flujo de documentos se representa por medio de una línea continua y no se usan los símbolos de documentos o registros.

La línea principal de flujo de este tipo de gráfica se traza de izquierda a derecha horizontalmente, de una unidad organizacional a la siguiente, y -- marcando para abajo hacia el símbolo del proceso que representa la operación consecutiva en ese departamento.

Cabe destacar que las actividades importantes deberán describirse al lado de la línea continua, y el asiento contable que corresponda para cada fuente de registro deberá insertarse al lado de las actividades.

Por último, es conveniente señalar que este tipo de diagramas, cubren a -- más de un diagrama detallado.

Las descripciones anteriores, aunque parezcan ajustarse únicamente a sistemas principalmente manuales, se pueden aplicar igualmente a cualquier sistema contable computarizado.

El objetivo de los diagramas detallados, es dar un visión completa y específica del flujo de las operaciones e indicar los procesos por los que pasan y los reportes que se producen.

Sus principales características son las de presentar los documentos, registros y controles que se afectan al realizarse una operación. Cada columna en el diagrama representa un departamento. El proceso de transacciones que se realiza durante el paso de la línea principal de flujo en los distintos departamentos, es mostrado en el diagrama por distintos símbolos de significado diferente.

La operación para este tipo de diagrama constituye una parte del proceso, en cada departamento, durante el trayecto de la línea principal del flujo.

Tanto en este tipo de diagramas como en los generales, los eventos o actividades son las mismas; representándose en estos diagramas, el flujo de documentación a través de símbolos definidos para los documentos, registros y -- controles.

La línea principal de flujo para estos diagramas se traza de izquierda a

derecha y de arriba hacia abajo de un departamento a otro, siempre en dirección al símbolo (documentos o control) de la operación.

Las actividades importantes se deben describir brevemente al lado de los símbolos de la operación descrita.

Considerando que los objetivos de un sistema de contabilidad no son afectados por el método empleado para procesar las operaciones contables, la introducción del computador originará ciertos cambios en relación con los sistemas de procesamiento manual; por consecuencia, será necesario aplicar técnicas adicionales de descripción de sistemas contables en la preparación de -- diagramas de flujo para los sistemas computarizados.

3.- Elaboración de diagramas de flujo

La formulación de diagramas de flujo, se considera adecuada para la mayoría de las transacciones que tienen importancia en la contabilidad. Las gráficas deben reflejar todas las operaciones que tengan control contable significativo y deben ser diseñadas en tal forma, que el auditor pueda determinar los controles que tienen significado en sus propósitos.

Para obtener los beneficios de los diagramas deben seguirse los siguientes criterios:

- Mostrar los procedimientos en secuencia

- Seguir a lo largo del sistema, todas las copias de los documentos que tienen significación contable.
- Indicar el mantenimiento de archivos y la preparación de informes con significación contable.
- Manifiestar el flujo de documentación entre los diferentes departamentos del negocio.
- Señalar el departamento, el puesto y cuando sea práctico el nombre de la persona que ejecuta el procedimiento.

El diagrama de flujo debe proveer al auditor, las descripciones de operaciones y documentos relativos a la secuencia del procesamiento, guiándolo -- por todos los pasos del proceso y llevándolo hacia la disposición de copias de documentos con significado para su revisión.

La información necesaria para la preparación o actualización de las gráficas de flujo, puede, normalmente ser obtenida mediante preguntas a personas en la organización, y a través de manuales de procedimientos del cliente.

La técnica de flujogramación, generalmente incluye la preparación de una gráfica separada para cada ciclo o parte importante de éste.

Los diagramas deben reflejar el flujo completo de los documentos por medio del sistema desde su inicio hasta su terminación. Al mostrar el flujo -- completo de los tipos de transacción hasta su fin, es necesario que las gráficas indiquen el pase al mayor general. Esto ayuda a seguir el flujo de las

transacciones dentro de los registros contables y asegurarse de que todos los documentos principales del sistema, han sido cubiertos en las gráficas.

Es menester evitar la formulación de gráficas de flujo excesivamente elaboradas procurando eliminar complicaciones innecesarias. No es necesario graficar cada proceso, a cada copia de cada documento. La información mostrada en las gráficas debe limitarse a lo que es esencial para el entendimiento de aspectos importantes del sistema y los controles incorporados al mismo.

No debe gastarse tiempo excesivo en gráficas, que solo tengan utilidad limitada. El tiempo en su preparación debe ser proporcional a los beneficios esperados.

La claridad y buena organización son un aspecto indispensable para que los diagramas sean útiles. Es forzoso que los diagramas sean actualizados en cada auditoría, normalmente los originales pueden ser utilizados cada año, modificándolos como resultado de cambios en los sistemas.

Es preciso observar que no es práctico volver a elaborar los diagramas, cuando existan cambios poco importantes, sino a menos de que los procedimientos fundamentales hayan sido reemplazados, o la legibilidad de las gráficas se haya debilitado como resultado de correcciones anteriores. Los diagramas deberán prepararse en tal forma que la documentación fluya de izquierda a derecha a lo largo de la hoja. Los números de operación deben mostrarse al inicio de cada proceso y señalarse donde se elaboran los documentos.

Cuando un documento es enviado a otro departamento, se necesita indicar - con una línea continúa, volviendo a simbolizarlo en el nuevo departamento. - Es valioso indicar el destino final de todos los documentos que generalmente serán archivados. Aunque existen otras terminaciones de documentación como - son:

En terminales (el documento sale del sistema)

Conexiones (el documento se transfiere a otro diagrama)

Destrucción (el documento es desechado)

También es obligatorio señalar los controles ejercidos sobre cada operación o documento a lo largo del sistema. Los departamentos son representados por columnas imaginarias.

La decisión en cuanto al grado de subdivisión requerido será cuestión del juicio del auditor y generalmente varía de acuerdo al tamaño de la compañía.

Es esencial que el auditor decida cuando continuar el diagrama en hoja -- por separado, cuando el flujo se introduce en un nuevo departamento, en ese caso, se deberán utilizar conectores para referenciar los documentos de una hoja a otra del diagrama para no perder la visión global del sistema.

En algunos casos, cuando el sistema del cliente sea complejo, es factible preparar una gráfica de flujo genérica. Este tipo de gráficas presentan una vista global del flujo entre los diferentes departamentos y representan una guía para la preparación de una gráfica detallada y una especie de índice para quien las consulte.

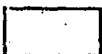
A continuación se muestra un ejemplo de símbolos que pueden utilizarse en la elaboración de diagramas de flujo y el significado de los mismos.

SIMBOLOS

DESCRIPCION



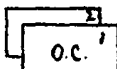
Una flecha sombreada muestra cuando el ciclo de un tipo de transacción entra al sistema. Cada punto de inicio deberá indicarse por un número en el interior de la flecha para mostrar la secuencia.



Un documento es representado por un rectángulo.



El extremo inferior derecho sombreado, indica un documento en el momento de su preparación, de esta forma es posible localizar a simple vista en dónde se originan los distintos documentos.



Las letras mayúsculas dentro del rectángulo, indican el documento a que se refiere (O.C. Orden de Compra) y los números en la parte superior indican el original y el número de copias. El significado de las abreviaturas deberá ser explicado dentro del mismo diagrama.

SIMBOLOS

DESCRIPCION



El movimiento físico de los documentos es mostrado por -- una línea sólida. Indicando con una flecha, el sentido en que se mueven los documentos.



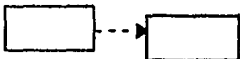
En caso de que el flujo de un documento continúe en otro diagrama, debe ser usado un conector y dentro de él, un número que indique el número de diagrama que fue transferido.



Cuando un documento es enviado a una fuente externa, debe señalarse con una terminal, en la línea continua.



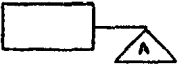
Cuando un documento es destruido o queda inutilizado, debe señalarse al final de la línea continúa, con un cuadro sombreado.



La línea punteada indica que un documento está siendo utilizado para algún propósito tal, como la preparación de, o la comparación con, otro documento sin que exista el -- flujo físico del mismo.

SIMBOLOS

DESCRIPCION



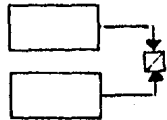
Un triángulo representa un archivo permanente de documentos. El orden de archivo es indicado por una letra inserta.



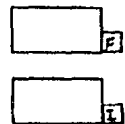
Un rombo representa un archivo temporal de documentos. El orden de archivo es indicado por una letra inserta.



La bifurcación de una línea continua o punteada indica varios cursos alternativos que dependen del tipo de transacción que implica el documento específico.



Un cuadrado con una diagonal, representa que se están anexando los documentos.



La adición de un pequeño cuadrado al documento con la letra "i", indica que el documento es inicialado; con una "f" indica que es firmado.

SIMBOLOS

DESCRIPCION



Un cuadrado representa un libro o registros que no forman parte del sistema de partida doble.



Un cuadrado sombreado en el lado izquierdo representa libros o registros que forman parte del sistema de partida doble.

DIAGRAMA DETALLADO

CLIENTE _____ PREPARADO POR _____
PROCEDIMIENTO _____ REVISADO POR _____
DIAGRAMA No. _____

FECHA

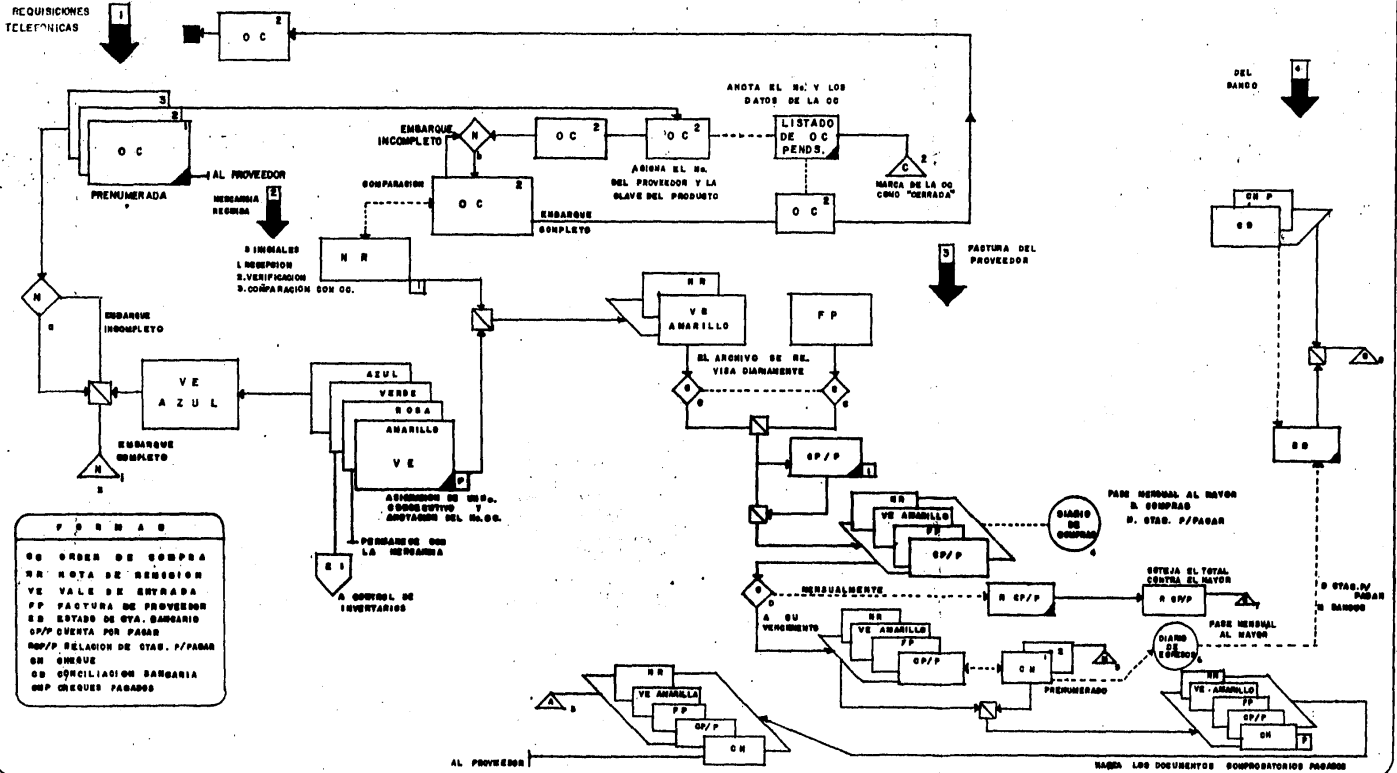
COMPRAS

RECEPCION

DEPTO. DE CONTABILIDAD

CONTROLOR

REQUISICIONES
TELEFONICAS



FORMAS

OC	ORDEN DE COMPRA
RR	NOTA DE RECEPCION
VE	VALE DE ENTRADA
FP	FACTURA DE PROVEEDOR
EB	ESTADO DE OYA. BANGARIO
CP/P	CUENTA POR PAGAR
CP/P	RELACION DE OYAS. P/PAGAR
CH	CONCIOS
CH	CONCILIACION BANGARIA
CH	CHEQUES PAGADOS

AL PROVEEDOR

HAZER LOS DOCUMENTOS COMPLEMENTARIOS PAGADOS

D I A G R A M A R E S U M I D O

DEPTO. DE PEDIDOS

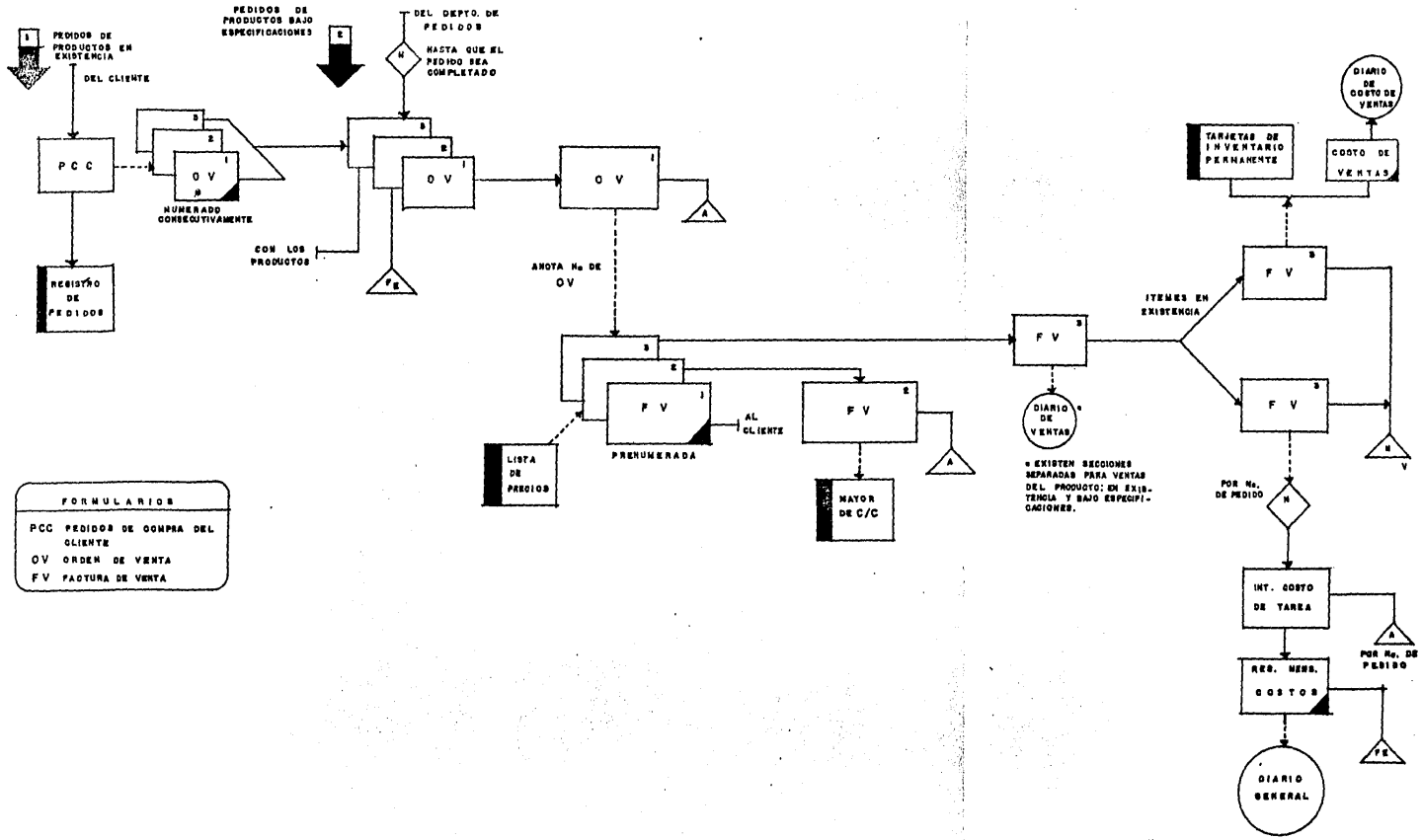
DEPTO. DE EXPEDICION

DEPTO. DE FACTURACION

CUENTAS A COBRAR

DEPTO. DE CONTABILIDAD

REGISTRO DE COSTOS E INVENTARIO.



CAPITULO IV

PROBABILIDAD DE ERROR EN LOS ESTADOS FINANCIEROS

En el capítulo II diseñamos el enfoque de la auditoría, con base en toda la información obtenida anteriormente. En este capítulo debemos agrupar las transacciones de una misma naturaleza, con el objeto de diseñar pruebas específicas, para lo cual se requiere de una nueva planeación, que consiste en una lista detallada de los pasos a seguir en el curso de un examen, indicando su naturaleza y extensión, ayudando a distribuir y determinar la naturaleza del trabajo y, evitando omisiones o duplicaciones, en la aplicación de los procedimientos de acuerdo al enfoque propuesto.

Anteriormente identificamos los tipos importantes de transacciones por su naturaleza, mencionando únicamente aquellas que tienen un impacto significativo en los estados financieros. En este momento por su importancia en el diseño de las pruebas, es necesario ahondar en el estudio del flujo de operaciones.

Una transacción es un hecho económico que produce un efecto potencial sobre los estados financieros de una entidad y se ha presentado en tal forma en que puede procesarse y ha sido aceptado para procesamiento por uno o más de los sistemas de contabilidad de la entidad.

Un hecho económico es un acontecimiento preciso. En algunos hechos económicos se involucra a la entidad con cambios con terceros. Como ejemplo pueden mencionarse adquisiciones de recursos a cambio de obligaciones de pago.

Otros hechos económicos comprenden fuerzas o entidades externas, como - -

cambios en las condiciones económicas, en las leyes y tarifas de impuestos.

Es un postulado de la contabilidad que todos los hechos económicos en que se comprende a la entidad con cambios con terceros deben reflejarse en sus estados financieros. Además, los principios de contabilidad generalmente aceptados requieren que los hechos económicos internos y ciertas fuerzas o entidades externas deban reflejarse en los estados financieros.

Un solo hecho económico puede originar varias transacciones. Por ejemplo, el embarque de mercancías, que es un hecho económico, puede dar origen a transacciones separadas de facturación, cuentas por cobrar, inventarios y costos de ventas.

Los hechos económicos que se procesan a través de los sistemas para, finalmente quedar proyectados en los estados financieros deben primeramente seleccionarse o reconocerse, a continuación, deben ser aprobados. Podrán entonces requerir pasos adicionales de tramitación o procesamiento tales como revisión y clasificación. Los pasos anteriores van seguidos usualmente de resúmenes que, son fuente de registro de diario y mayor general. Finalmente, los saldos del mayor general se muestran en los estados financieros (ver figura).

La transformación de una innumerable cantidad de hechos económicos de diversos tipos en estados financieros organizados, se logra principalmente por transacciones que fluyen de los sistemas.

Un aspecto clave del enfoque actual al estudio y evaluación de los controles internos, es el reconocimiento de que los hechos económicos que producen un efecto significativo en los sistemas de una cantidad y la red resultante de transacciones, pueden dividirse lógicamente en un número reducido de grupos, los cuales, para efectos del enfoque de auditoría se denominan ci clos.

Los ciclos son agrupaciones de hechos económicos semejantes, no necesariamente idénticos, que son convertidos en tipos relacionados de transacciones y son procesados por medio de los sistemas de contabilidad hasta los estados financieros. Virtualmente cada tipo de transacción de negocios puede considerarse dentro de un ciclo. Los ciclos están basados de acuerdo con lo que las transacciones efectúan.

Normalmente cada tipo posible de transacción de una entidad puede considerarse dentro de uno de los siguientes ciclos.

TRANSACCIONES

CICLOS

- Venta de mercancías o servicios
- Registro de inventarios y costos
- Aprobación de créditos y registro de la cuenta por cobrar.
- Cobro, registro y depósito del efectivo.

INGRESOS

TRANSACCIONES

CICLOS

- Adquisición de bienes o servicios
- Registro de las cuentas por pagar
- Registro de inventarios y costos
- Aprobación y registro de los pagos

EGRESOS

- Registro del consumo de materiales y mano de obra hasta llegar a los artículos terminados.

PRODUCCION

- Autorización y registro de los procesos productivos.

- Autorización, preparación, cálculos y pagos de los sueldos y salarios .

- Registro de los costos y gastos por sueldos y salarios.

NOMINAS

- Control y manejo de archivos del personal.

Para sistemas más complejos, será posible agrupar ciertas transacciones - en otros ciclos, que estarán en función de lo sofisticado de las operaciones de una entidad.

Además de procesar las transacciones, los ciclos ejercen control físico -- sobre los activos de la entidad. Por ejemplo, el ciclo de ingreso tiene la custodia del efectivo desde que se reciben de los clientes hasta su depósito.

El objetivo primordial de este capítulo, es fijar la importancia de la -- adaptación adecuada y oportuna de cada tipo de procedimiento aplicable a cada ciclo, con el fin de señalar como resultado de su aplicación, la probabilidad de que existan errores en los estados financieros.

El efecto de los errores, si los hubiera, será establecido por el auditor, mediante el empleo de procedimientos sustantivos de transacciones o sal dos. La extensión de estas pruebas estará a cargo de lo confiable de los con troles existentes y, como siempre, el juicio del auditor.

1.- Prueba de los controles.

La prueba de los controles, es la observación o examen de la evidencia -- disponible, en la que una o más técnicas de control interno de una entidad, -- estaban en operación durante todo el período auditado.

El propósito de estas pruebas, es proporcionar una certeza razonable de -- que los procedimientos de control interno contable, se están aplicando en la forma prescrita, para dar una seguridad asequible de la confiabilidad de las -- cifras que integran los estados financieros.

La importancia de la operación o de los datos, afecta la necesidad del au ditor para obtener mayor evidencia sobre el funcionamiento de los controles -- que cubren estas operaciones, ya que mayor será el riesgo de una modifica -- ción en la rutina de procesamiento y control.

Cabe destacar que para llevar a cabo la prueba de los controles, es indis -- pensable distinguir los tipos de técnicas de control que permiten la opera -- ción de sistemas. Existen dos tipos de técnicas de control:

A.- Técnicas de prevención

B.- Técnicas de descubrimiento y corrección

El objetivo de las técnicas de prevención es proporcionar una seguridad razonable de que únicamente se reconocen y procesan transacciones válidas. - Una de las ventajas que se obtienen al aplicar esta técnica en forma efectiva, es el evitar incurrir en costos derivados de la corrección de errores. - Estas técnicas deben existir en todo sistema, independientemente del volumen de operaciones.

Las técnicas de descubrimiento y corrección están destinadas a proporcionar una certeza sensata de que se descubren y corrigen los errores e irregularidades. Son útiles en la medida en que proporcionan una confiabilidad de las técnicas preventivas, y son importantes por el hecho de que ciertos tipos de errores no pueden controlarse en forma preventiva.

La naturaleza y oportunidad de las pruebas de controles tienen relaciones recíprocas. La aplicación de muchos procedimientos de control interno produce evidencia documental, la cual puede examinarse en cualquier momento. Otros procedimientos no dejan rastro de evidencia documental; en este caso, el cumplimiento puede probarse mediante observación visual directa durante el período que se está examinando.

Derivado de lo anterior es posible seleccionar dos tipos de prueba de los controles que son:

A.- Pruebas de observación

B.- Pruebas de funcionamiento (función)

Las pruebas de observación se utilizan para probar aquellos controles cuya ejecución no proporciona evidencia documental alguna, por lo tanto; éstas

deben realizarse en el momento en que el control está siendo aplicado. Aunque no ofrece ninguna certeza si el control estuvo operando en otras ocasiones. Los ejemplos más representativos donde su empleo es necesario son:

- a.- En la segregación de funciones
- b.- Control de acceso a los almacenes y archivos
- c.- En la utilización adecuada de las tarjetas de tiempo
- d.- En el recuento y examen de los bienes que se reciban en el almacén

Las pruebas de funcionamiento se aplican para la revisión de aquellos controles que dejan evidencia de su ejecución, sobre ciertas transacciones. Su meta fundamental es identificar aquellas operaciones de las cuales no se ejerció el control tal y como estaba indicado. Es conveniente señalar que este tipo de pruebas no están encaminadas a descubrir errores monetarios.

Estas pruebas son indispensables para que pueda confiarse en los procedimientos establecidos al definir la naturaleza, oportunidad o grado de pruebas de validación sobre ciertas operaciones o saldos específicos. La eficiencia en la conducción de la auditoría para realizar exámenes de funcionamiento, o por lo contrario, para decidir que es más efectivo llevar a cabo extensas pruebas de validación, derivada principalmente de otorgarle alguna confianza a los controles. Puede ser medida en dos formas, la primera, respecto al tiempo total y/o costos involucrados que toma el realizarla, y la segunda, con respecto al posible progreso que puede obtenerse en la planeación del trabajo, como resultado de la realización de una porción mayor del mismo, en fechas anteriores a aquellas en que se preparan los estados financieros.

Al diseñar la prueba de funciones, es ineludible que el auditor tenga presente, en que residirán las desviaciones de los controles sujetos a prueba. Así mismo, definirá la forma de efectuarla y la evidencia necesaria para soportar su aplicación. Esta evidencia deberá incluir cuando menos:

- Descripción de la prueba a efectuar
- Referencia de cada prueba a la técnica de control correspondiente
- Identificación del tamaño de la prueba
- Identificación de los períodos que se probaron
- Identificación de las evidencias examinadas
- Identificación de las excepciones localizadas (si las hubo) y su resolución.

La utilización de los procedimientos de prueba de los controles, generalmente estarán sujetos a limitaciones, en cuanto a su aplicación y obtención de evidencia. Algunas de las limitaciones más frecuentes a las que se enfrenta el auditor se resumen de la siguiente manera:

- a.- La forma de obtener evidencia de las pruebas de observación
- b.- Cuando el control puede proporcionar evidencia y no la proporciona, - ejemplo: La revisión de documentación sin firmar de revisado
- c.- Cuando hay evidencia del control y éste no se llevó a cabo, ejemplo:- firma de revisión de cálculos aritméticos, nos produce un riesgo de -- que existan errores no detectados.

El tamaño de la prueba a ser seleccionado en cada caso, ha sido un tema - de mucha polémica entre los auditores, existiendo diversos puntos de vista.- En opinión de algunos, sería prudente hacer suficientes pruebas para permiti-- tir inferencias válidas de acuerdo con las reglas de la estadística. Otros - afirman que es válido extrapolar los resultados de una prueba a un período - significativo, en una fecha anterior, después de la prueba. A fin de cuen- - tas, la contestación a cuanto es suficiente, inevitablemente está en fun---- ción, hasta cierto punto, de la predilección personal.

La extensión en que se prueban las técnicas de control, dependerá de fac- tores como:

- La importancia de un ciclo o de posibles errores para los saldos de las cuentas, mostrados en los estados financieros.
- La importancia de un objetivo de control de ciclo específico para un ciclo o una clase de hechos económicos o para ambos.
- La importancia de una técnica de control particular para el logro de un objetivo de control de ciclo.
- La amplitud con que se prueba la técnica en otros campos de la auditoría

En esencia, esto significa que la amplitud de las pruebas de funcionamiento es proporcional a la confianza depositada en la técnica.

La distribución de las pruebas es importante respecto a la determinación del tamaño de la prueba, toda vez que sea necesario asegurarse, de que el número de operaciones elegidas proporciona una representación adecuada de los períodos seleccionados. Como regla general, es preponderante distribuir las pruebas de tal forma que cubran todo el período.

Después de llevar a término la prueba de los controles, es de gran valía haber cubierto los siguientes aspectos.

- A. Las autorizaciones estaban de acuerdo con criterios establecidos por la gerencia.
- B. Las operaciones estaban clasificadas de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- C. Las bases de los datos contenidos en los informes pudieron verificarse y evaluarse satisfactoriamente.
- D. El acceso a los activos se permite solamente con autorización de la gerencia.

E. Los hechos económicos se conocen y someten a su aceptación oportuna- - mente.

F. Todos los hechos económicos que reúnen los requisitos establecidos por - la gerencia se reconocen como operaciones y se procesan oportunamente.

G. Todas las operaciones aceptadas se procesan con exactitud y puntual- - mente.

H. Los resultados del procesamiento se reportan a tiempo.

I. Los elementos de las bases de datos reflejan con precisión los resulta-- dos del procesamiento.

J. Los hechos que afectan a más de un sistema quedan registrados en el mis- mo período contable.

Es difícil la evaluación de los resultados de una prueba de controles, por no poder determinar la medida exacta en la cual los resultados de la muestra -- son representativos del universo. Por esta razón, no es factible que aceptemos muchas desviaciones con respecto al cumplimiento en la muestra y, menos aún, - que llegemos a la conclusión de que los resultados son satisfactorios. En to- dos los casos, deben investigarse la naturaleza y las causas de las desviacio- nes y tenerlas presentes en relación al nivel de confianza que podemos deposi- tar en los controles internos.

La decisión concerniente a realizar pruebas de validez con un alcance am--- plio o reducido, estará en función de los productos de nuestros procedimien- -

**OBJETIVOS
DEL
CONTROL
DE
SISTEMAS**



**INTEGRIDAD DE
LAS BASES DE
LOS DATOS**



**RECONOCIMIENTO
DE LOS HECHOS
ECONÓMICOS**



**ACEPTACION
DE LAS
TRANSACCIONES**



**INTEGRIDAD
DEL
PROCESAMIENTO**



**INTEGRIDAD
DE LOS
INFORMES**



**INTEGRIDAD DE
LOS ENLACES
(CORTE)**



**REFERENCIA AL
OBJETIVO DEL CONTROL
DE SISTEMAS**

Naturaleza del Control

Modelo de la Prueba

cheques).

ción comprobatoria ha sido efectivamente cancelada a fin de prevenir que sea empleada nuevamente.

3.- Verificación de cál
culos, extensiones-
y sumas (facturas -
de compra/venta, no
tas de crédito asien
tos de diario lista
de raya)

(a) Examen evidencia de la verificación o pruebas - que hace el cliente, de cálculos, extensiones y sumas, por personas con el grado de independencia establecida por la gerencia.

4.- Aprobación final de
documentación (fac-
turas de compra de-
venta, notas de cré
ditos, asientos de-
diario, listas de -
raya, reembolso de-
fondos fijos) y cla
sificación en mayor
general.

(a) Examen de documentación para evidenciar la apro
bación final por funcionario responsable con respon
sabilidades no incompatibles, antes de pasar asien
tos a los registros relativos.

(b) Examen de la evidencia disponible, de observa--
ciones y rechazos efectuadas por el funcionario, y-
de las verificaciones practicadas por él antes de -
dar su autorización.

(c) Reprocesar el control mediante selección de una
muestra de los documentos examinados, descritos en-

(a), y:

- Ver que la documentación necesaria se adjunta,
que la misma muestra evidencia adecuada de que

- las verificaciones que requieren los procedimientos establecidos por el cliente fueron efectuadas con anterioridad, y de que las transacciones no parezcan fuera de lo razonable.
- Observar que la distribución en el mayor general sea precisa.

- 5.- Controles conciliación de cuentas con control con auxiliares, partidas específicas de ingreso o erogación con totales predeterminados o con totales de períodos anteriores.
- (a) Examen de las conciliaciones periódicas efectuadas por el cliente y confirmar que éstas han sido preparadas y, cuando sea apropiado, subsecuentemente revisadas y aprobadas:
 - Regularmente durante todo el año.
 - Por personas con responsabilidades no incompatibles.
 - (b) Respecto de las diferencias que resultan de las conciliaciones, confirmar mediante examen que tales diferencias han sido totalmente investigadas, viendo la autorización de funcionario responsable para ajustarlas o castigarlas.
- 6.- Conciliación con terceros (estados de cuenta):
- (a) Examen de las conciliaciones periódicas preparadas por el cliente de sus saldos contra estados recibidos de terceros, confirmando que tales concilia

bancarios, de proveedores, de clientes).

ciones han sido preparadas y, cuando sea apropiado, subsecuentemente revisadas y aprobadas:

- Regularmente durante el año .
- Por personas con responsabilidades no incompatibles.
- Por quienes reciben los estados directamente de terceros y los retienen hasta que la conciliación es completada.

(b) Respecto a diferencias que se obtengan de las conciliaciones, confirmar mediante revisión que dichas diferencias han sido investigadas, viendo la autorización de funcionario responsable para ajustarlas o castigarlas.

7.- Verificación de la existencia física y títulos de propiedad de activos (fijos, inversiones, inventarios).

(a) Examen de la evidencia (incluyendo, cuando sea apropiado, reportes de las coberturas planeada y actual) de que se han llevado a cabo verificaciones físicas y, si es apropiado comparar con documentos que acreditan el título de propiedad a intervalos convenientes de acuerdo con los procedimientos establecidos por el cliente; por personas con responsabilidades no incompatibles.

(b) Respecto a diferencias que resulten de las verificaciones mencionadas, confirmar mediante examen de tales diferencias, que han sido:

- Debidamente registradas.
- Adecuadamente investigadas por personas con responsabilidades no incompatibles.
- Revisadas y aprobadas por funcionario responsable.
- Resueltas correctamente.

(c) En el caso de inversiones, cercionarse que éstas han sido registradas.

(d) En el caso de inventarios, toda vez que los procedimientos de verificación física tienden a variar de cliente a cliente, tales procedimientos deben evaluarse cada año a base de observarlos.

2.- Pruebas sustantivas (validación)

Las pruebas sustantivas son procedimientos detallados de las transacciones, saldos y revisión analítica de índices, tendencias importantes, la investigación resultante de fluctuaciones poco usuales y partidas cuestionables.

El propósito de las pruebas sustantivas, es obtener evidencia de la vali-

dez, de lo apropiado del tratamiento contable de transacciones y saldos importantes o, en su caso; para cuantificar los errores e irregularidades que pu-dieran existir en los mismos.

La naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas sustantivas, efectuadas durante una auditoría, se determinan después de considerar los controles-contables internos y la probable naturaleza y errores que pudieran ocurrir en los procesos contables del cliente, que no fueran descubiertos por las técnicas de control interno empleadas. Existen otros factores que influyen en la -determinación de estos procedimientos, como por ejemplo, pronunciamientos profesionales , regulativos o arreglos contractuales.

En términos generales, es coherente afirmar que a menor cantidad de errores de importancia que pudieran ocurrir, derivados de los resultados de las pruebas de los controles, mayor será la limitación de las pruebas sustantivas.

Normalmente, las pruebas sustantivas no deberán comenzar, sin antes haber-concluido las pruebas de funcionamiento. Lo anterior permite ajustar eficientemente el alcance de los procedimientos sustantivos si la prueba de funcionamiento demuestra que determinados controles no están de hecho, operando, por-consiguiente; las pruebas sustantivas, complementan los procedimientos de funcionamiento, ya que proporcionan una evidencia más, de que los controles internos contables han seguido operando.

Los procedimientos sustantivos aún bajo las condiciones de control interno

más favorables, a menudo comprenden la selección de una muestra representativa de saldos o transacciones. Cuando las debilidades en los controles contables internos pudieran afectar la población de la cual se saca una muestra, el auditor debe confiar más en los resultados del muestreo y menos, en los controles contables internos para llegar a una conclusión acerca de la posible existencia de errores e irregularidades importantes en la población. En otras palabras, el auditor debe tener mayor confianza en su muestra. En cambio, bajo circunstancias de control interno favorable, el auditor depende menos de los resultados de la muestra. Esto significa que cuando las condiciones del control interno sean favorables, los tamaños de las muestras pueden ser considerados más pequeños, que cuando existen debilidades.

Con anterioridad efectuamos la evaluación de la función de auditoría interna, como un factor de control interno importante y, si consideramos que esa evaluación fué satisfactoria, en este momento merece mención especial en relación con el tamaño de las muestras. Los auditores internos pueden, como parte de su trabajo, seleccionar muestras representativas de poblaciones que el auditor también probaría.

Con frecuencia, los procedimientos que los auditores internos ejecutan sobre sus muestras, no difieren mucho de los que efectuaría el auditor. Si las condiciones del control interno son favorables, y suponiendo que el auditor haya decidido que debe considerarse la función de auditoría interna al establecerse el alcance de la auditoría, el auditor puede limitar su muestra a una prueba del trabajo realizado por los auditores internos. Este enfoque puede resultar en la selección de una muestra muy pequeña.

Por regla general, el alcance y, algunas veces la índole de los procedimientos sustantivos, serán afectados por la importancia de la cifras involucradas. En esta etapa debemos de actualizar las guías de orientación sobre importancia relativa, que deben ser aplicados a cada ciclo de transacción o rubro de los estados financieros.

El auditor comunmente debe considerar el riesgo de que una cuenta pueda haber sido afectada por transacciones irregulares, las cuales debe incluir en alguno de los ciclos de transacciones básicos. En caso de que exceda de las guías establecidas para la importancia relativa, el auditor debe diseñar pruebas sustantivas específicas. Toda vez que este tipo de operaciones no son repetitivas, es probable que no existan controles adecuados sobre las mismas.

De acuerdo a la finalidad con que son diseñados, podemos distinguir dos grupos de procedimientos sustantivos:

A. De transacciones

B. De saldos

Las pruebas sustantivas de transacciones, están diseñadas para determinar si las operaciones que están siendo procesadas a través de los sistemas del cliente, contienen errores monetarios. Estas pruebas se efectúan sobre información seleccionada de los flujos de transacciones, o bien; sobre saldos intermedios de las cuentas a las cuales fluyen las transacciones.

Normalmente planearemos efectuar este tipo de pruebas cuando deseemos reducir las pruebas sustantivas de saldos con base a la determinación, de que la probabilidad de que hay error en los estados financieros es baja y existan -- las siguientes circunstancias:

a. Cuando no podamos hacer esta determinación a través de la confiabilidad en el control interno:

- Los controles internos están ausentes o su confiabilidad aparente ha sido evaluada como baja.

- No se cuenta con evidencia de los controles para las pruebas de funcionamiento.

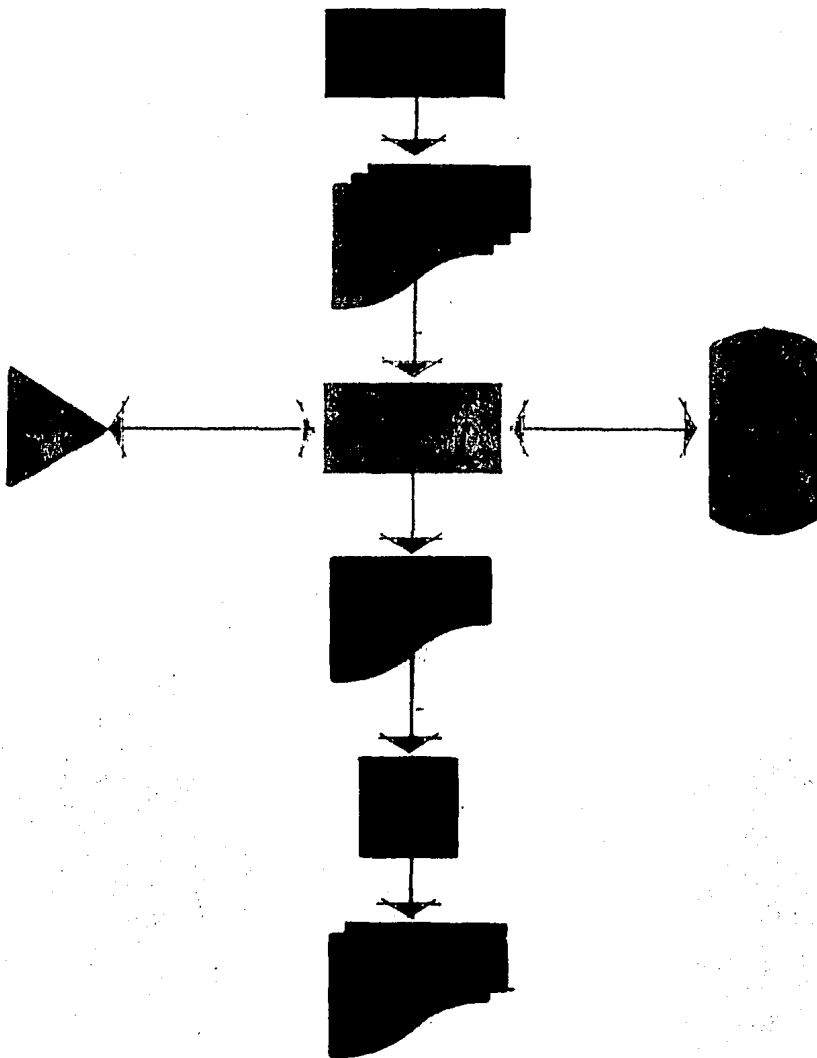
b. Cuando hayamos evaluado que la confiabilidad aparente de los controles internos es alta o moderada y:

- Planeemos obtener alguna de la evidencia sustantiva de transacciones, más que de saldos.

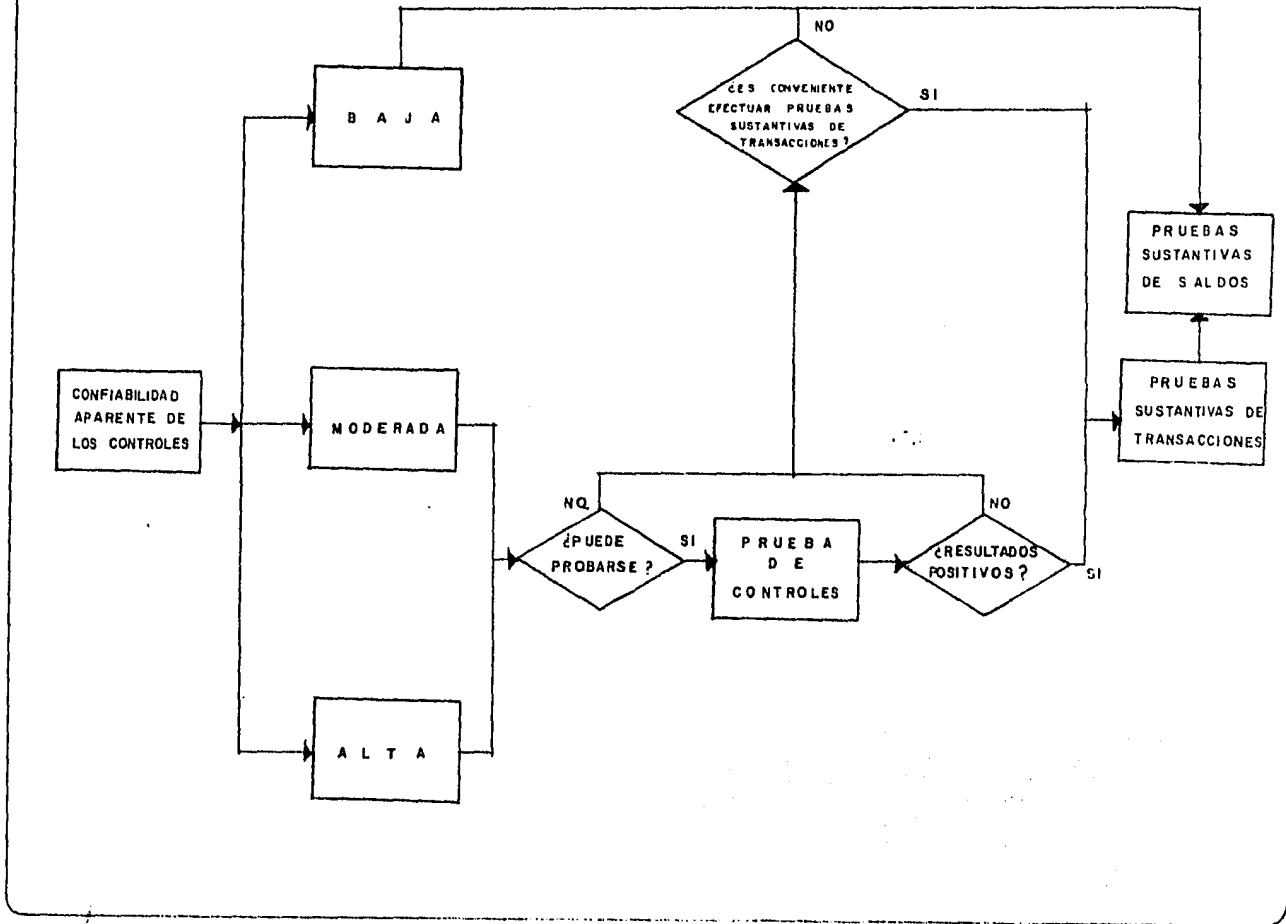
- Sea más eficiente obtener evidencia sustantiva, utilizando pruebas de transacciones, que efectuar pruebas de los controles.

c. Cuando hayamos efectuado pruebas de funcionamiento que hayan producido

resultados no satisfactorios y, la forma más efectiva de obtener evidencia sustantiva sea mediante pruebas de transacciones. (Ver figura).



FLUXOGRAMA



Al igual que la prueba de los controles, este tipo de pruebas deberán cubrir todo el período sujeto a revisión, si la determinación formal de la probabilidad de error se hace antes del fin de año, se requerirá evidencia adicional sobre el resto del año.

Todo error detectado, derivado de la aplicación de estos procedimientos, estará sujeto a una investigación de las condiciones que permitieron que el error ocurriese, si éste ya fue corregido, procederemos a investigar y evaluar si se detectarían errores similares, si; por el contrario no fue corregido, estimaremos la magnitud de todos esos errores para evaluar su importancia relativa con respecto a los estados financieros.

Si no se encuentran errores, podemos concluir que la información es confiable.

El alcance planeado para este tipo de pruebas, estará en relación del resultado de nuestras pruebas de función, si éste no fuera satisfactorio, deberemos ampliar nuestro plan inicial, ya que nuestro objetivo seguirá siendo de terminar que la probabilidad de errores en los estados financieros sea baja. La base de esa determinación serán, los resultados obtenidos de las pruebas sobre los flujos y, posiblemente, sobre los saldos intermedios en las cuentas. Al llevar a cabo estos procedimientos, obtendremos evidencia sobre la existencia o ausencia de errores monetarios en las operaciones y saldos intermedios, lo que nos proporcionará información directa de la corrección de las cifras de los estados financieros.

a. Probabilidad de error

No debemos de perder de vista que la finalidad de las pruebas de los controles y los procedimientos sustantivos de transacciones, es fijar la probabilidad de que existan errores importantes en los estados financieros. La determinación se hará por cada posible error específico y se expresará como alta, moderada, baja o desconocida. Este paso es una parte crítica del enfoque planeado, ya que una decisión incorrecta podría redundar en procedimientos sustantivos de saldos excesivos o inadecuados.

El auditor debe considerar tanto los resultados de las pruebas de los controles como los procedimientos sustantivos de transacciones, para determinar la probabilidad de que existan errores en los estados financieros.

La probabilidad de error será:

- Alta. Cuando los resultados de las pruebas de los controles y de las pruebas sustantivas de transacciones no hayan sido satisfactorios.
- Moderada. Cuando se obtengan resultados poco satisfactorios en las pruebas de los controles y positivos en los procedimientos sustantivos de transacciones.
- Baja. Cuando los resultados de las pruebas de los controles y de las pruebas sustantivas de transacciones son plenamente satisfactorios.

- Desconocida. Cuando se han omitido procedimientos sustantivos de transacciones para cualquier operación o error potencial, no habiendo obtenido evidencia de auditoría hasta este momento.

Con base al grado en que haya determinado la probabilidad de error, fijará la naturaleza, extensión y oportunidad de sus procedimientos sustantivos de saldos.

Los procedimientos sustantivos de saldos están diseñados para llegar a una conclusión con respecto al importe de una cuenta, sin interesar los controles contables internos sobre los flujos de transacciones que se reflejan en el saldo. Generalmente se aplican a cuentas de balance pero también, en ocasiones; a cuentas de resultados.

Los objetivos de los procedimientos sustantivos de saldos se resumen en:

- a. Existencia de activos y pasivos.
- b. La propiedad de los activos y las responsabilidades y obligaciones del pasivo.
- c. Los valores atribuidos a los activos y pasivos.
- d. Suficiencia (que ninguna partida haya sido omitida).
- e. Las partidas de ingreso o gasto se hayan registrado en la cuenta y ejercicio correspondiente.

Este tipo de procedimientos también proporcionan al auditor información sobre las políticas de contabilidad empleadas por la empresa y la consistencia-

en su aplicación y sobre los asuntos que deban revelarse en los estados financieros con apego a los requerimientos profesionales u otros, por ejemplo: Leyes de Sociedad o Bolsa de Valores.

Estas pruebas sustantivas incluyen tales técnicas de auditoría transaccionales como:

Confirmación.

Inspección física.

Pruebas de exactitud aritméticas.

Análisis documental.

Conciliaciones

Análisis de cuentas.

Pruebas de corte.

No es lo mismo una prueba sustantiva que una verificación detallada o del 100%. Las pruebas de saldos deberán ser suficientes para proporcionar una seguridad asequible de que los saldos de las cuentas se presentan razonablemente. Eso implica que la mayor parte del saldo de una cuenta, debería ser validada por uno de los procedimientos antes descrito. No obstante, existen varias razones para que el auditor tolere menos de una 100% de validación.

La razón más importante para que el auditor acepte menos del 100% de validación de un saldo, es el hecho de haber determinado como baja, la probabilidad de error en los estados financieros, como consecuencia de las pruebas de-

controles y sustantivas de transacciones. Las pruebas de saldos pueden reducirse al mínimo si el auditor cree en la confiabilidad e integridad de las cuentas. Por el contrario, si esta confiabilidad no existe, las pruebas de validación se pueden extender hasta el 100% de verificación del saldo de una cuenta.

Un motivo es, lo significativo que sea la cuenta, pues no es necesario utilizar mucho tiempo para comprobar una cuenta relativamente insignificante. En la práctica, todas las cuentas en los estados financieros, deben ser sujetas a algún tipo de procedimiento sustantivo. Las que sean de poca importancia pueden revisarse superficialmente, pero esa revisión da sustancia al saldo dentro de un adecuado rango de importancia relativa.

La naturaleza de la cuenta es otra razón para desviarse del 100% de validación, ya que algunos saldos pueden validarse sustancialmente al examinar algunas partidas que lo integran. En efecto, en muchas cuentas se encuentra la característica de que un reducido número de partidas importantes representan una gran porción del total, y el auditor puede comprobar todas, o la mayoría, de esas partidas y algunas de las menores. Si no existen errores importantes en las partidas que se probaron, el auditor puede aceptar que las que se quedaron sin probar, no son importantes o no implican un gran riesgo.

En resumen, los procedimientos de saldos disponibles para el auditor, son pocos en número y relativamente fáciles de entender y aplicar, la extensión con que se aplican depende de la evaluación de los controles aplicables, de -

la importancia relativa y su naturaleza, teniendo siempre presentes los objetivos básicos de la auditoría en cada una de las etapas del enfoque desarrollado.

En muchas ocasiones será apropiado ejecutar pruebas sustantivas de saldos, en fecha preliminar, más bien que al final del período de auditoría. Esto también es válido en situaciones en que las pruebas sustantivas sean el resultado directo de objetivos de control interno por debajo del logro, pero el riesgo de errores importantes entre la fecha preliminar y la fecha de la auditoría, es mínimo. Es aceptable efectuar la validación de las cuentas del balance, antes del fin de año, si no existe alguna razón para sospechar debilidades en el control interno y, las cuentas representan activos y pasivos que -- constituyen una parte integral de la entidad.

Es inherente a la naturaleza del proceso contable que las pruebas de saldos produzcan discrepancias ostensibles, aún en el mejor de los casos. La mayor parte de las discrepancias tienen fácil explicación por ser partidas en tránsito, errores o ajustes debidamente detectados por el sistema y que están en proceso de ser corregidos, pero otras, pueden ser bastante difíciles de entender y evaluar, y es claro que, todas tienen que ser explicadas adecuadamente para que la prueba tenga sentido. Los auditores tradicionalmente han llamado a una discrepancia no investigada, una "excepción".

Por lo tanto, la atención del auditor, debe estar preferiblemente dirigida a la evaluación crítica de la explicación del cliente respecto a una excepción, y debe entender la naturaleza de ésta y de la explicación en términos -

de lo que implica tanto dentro del sistema del cliente, como para el saldo de la cuenta que se revisa.

Evaluar las excepciones que se revelan a través de las pruebas de saldos, es un punto crítico en una auditoría y, requiere habilidad, buen juicio y algunas veces, persistencia. No sale sobrando subrayar su importancia puesto -- que es éste el punto en que el auditor puede fallar más fácilmente en su misión.

Las pruebas de controles y las pruebas sustantivas que se diseñan durante las diferentes fases a través del enfoque de auditoría, deben documentarse en un programa de trabajo.

Este programa es la culminación del proceso de planeamiento y ejecución, -- presentando además las siguientes ventajas:

- Proporciona seguridad de que el trabajo se planeó adecuadamente.
- Es una guía para la ejecución del trabajo.
- Sirve de base para llevar a cabo la supervisión.

El programa de auditoría deberá describir la naturaleza y amplitud de las pruebas a ejecutar.

Consideramos que no debe existir una forma estándar para los programas de auditoría. Cuando se le dá énfasis a las pruebas sustantivas, sería más --

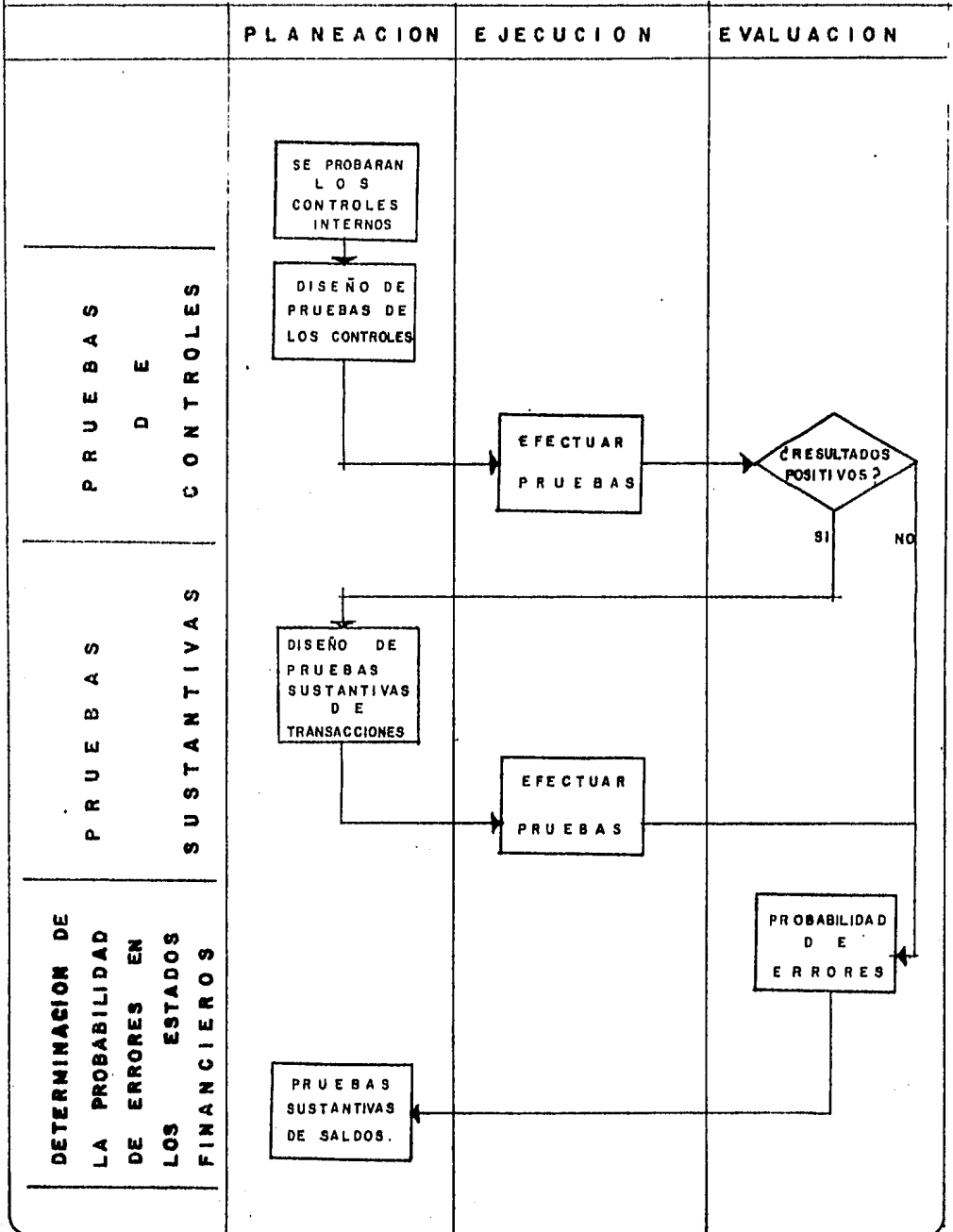
conveniente organizar el programa por rubros de los estados financieros. Cuando se va a confiar ampliamente en los controles internos, puede ser más conveniente, organizar un programa por ciclos de transacciones y ordenar los pasos en la misma secuencia en que se ejecutan las distintas funciones.

En general, es útil organizar los pasos del programa casi en el mismo orden en que se ejecutarán, a no ser que otra organización, promueve mejor eficiencia en la ejecución.

Una vez que se ha desarrollado el programa, debe hasta donde fuera aplicable, cruzarse referencia de los pasos con las cédulas de revisión.

El trabajo efectuado en esta etapa de ejecución, con frecuencia identificará áreas en las que consideramos, pueden o deben hacerse mejoras con respecto a la efectividad de los sistemas. Por lo general, será conveniente advertir a la gerencia sobre tales áreas y, proponer nuestras recomendaciones para corregir las situaciones. El advertir a la gerencia sobre deficiencias serias en los sistemas y, el alentar que se siga de inmediato una acción correctiva, es especialmente importante cuando están ocurriendo un gran número de errores. Si bien en algunas situaciones puede ser difícil proponer soluciones prácticas o económicas, o el cliente puede considerar que las deficiencias son inevitables, aún así tenemos la obligación de informarle de cualesquier deficiencias importantes observadas.

4.- RESUMEN GRAFICO.



CAPITULO V

EVALUACION DE RESULTADOS Y FORMACION DE UNA OPINION

El objetivo de esta última etapa es completar la auditoría a fin de que podamos llegar a un juicio apropiado respecto a la información sobre la cual vamos a emitir nuestra opinión. Por tanto, debemos recopilar toda la información obtenida durante la etapa de planeación así como los resultados de los procedimientos aplicados.

1.- Revisión de la información obtenida durante la auditoría

Un buen plan de auditoría debe dejar suficiente tiempo después de la terminación del trabajo, y antes de la fecha en que debe entregarse el informe para la revisión total de la información obtenida en los papeles de trabajo, para asegurarse de que todos los procedimientos aplicados fueron los adecuados, que se efectuaron con propiedad y se obtuvieron conclusiones finales objetivas y lógicas.

Debemos juzgar si la auditoría está completa de acuerdo con el programa establecido y a la luz del resultado de las pruebas realizadas; así como la calidad del trabajo de auditoría desarrollado, la naturaleza de los juicios y decisiones del cliente, la revisión que de ellos haya hecho el auditor y, finalmente, lo adecuado de los papeles de trabajo y del entendimiento que el auditor logra de las operaciones de la empresa; más aún, la naturaleza subjetiva de la mayoría de las auditorías, obliga a que cada parte de ellas sea revisada por otro profesional calificado para determinar si está completa y es lógica.

A continuación, se resume la información que debe tener la evidencia obtenida, aún cuando la cantidad, la clase o tipo y contenido de la información - pueden variar de acuerdo con las circunstancias, por lo general debe contener lo siguiente:

- Datos suficientes que demuestren que la información financiera obtenida, estaba de acuerdo con los registros del cliente.
- Que el trabajo se ha planeado, ejecutado y supervisado adecuadamente.
- Que el sistema de control interno del cliente se revisó y evaluó para la determinación del alcance de los procedimientos de auditoría.
- Los procedimientos de auditoría se aplicaron adecuadamente y se obtuvo - evidencia, que permiten una identificación razonable del trabajo realizado por el auditor.
- Que las excepciones o asuntos anormales se resolvieron satisfactoriamente.
- Que existan comentarios apropiados que indiquen las conclusiones a las - que llevó el auditor respecto a aspectos importantes.

La revisión de los papeles de trabajo es compleja y crítica, ya que muchas firmas de contadores públicos, están constantemente buscando formas de ayudar al revisor, proporcionándole listas de puntos, procedimientos uniformes y boletines de políticas, cuidando que esta labor se realice con juicio y no como rutina. Los elementos arriba mencionados no pretenden sustituir la diligencia profesional y sentido de responsabilidad del revisor, sino que son una forma de guiarlo a un más claro entendimiento de la lógica de la auditoría.

Lo verdaderamente importante de la auditoría es hacerla; esto es: planearla inteligente y lógicamente, ejecutarla con diligencia y perspectiva adecuada y, especialmente, supervisarla en forma tal que la revisión sea en realidad activa y continua. Para cuando los papeles de trabajo se someten a revisión, deben contener un registro completo de cada paso y de cada proceso mental que condujeron a los juicios y conclusiones finales; si una auditoría está adecuadamente planeada, ejecutada y supervisada, la revisión de los papeles de trabajo no pasa de ser un control final de los resultados ya obtenidos y un medio de asegurarse de que todas las partidas y hechos significativos han sido tomados en consideración antes de cerrar la auditoría.

En conclusión, debe tenerse cuidado de no confundir la revisión de los papeles de trabajo de auditoría, con la ejecución de la auditoría misma. La solución al problema anterior es que la revisión y supervisión de la auditoría se haga antes de su fin conforme avanza la misma.

El auditor que entiende la lógica de la auditoría y también entiende la empresa y sus operaciones, sabe que necesita revisar con prioridad para completar la documentación de la auditoría.

Como resultado de la revisión, normalmente habremos detectado errores que no se han corregido. Debiendo evaluar el efecto de estos errores, comparándolos con las guías de orientación de importancia relativa tanto cuantitativas como cualitativas apropiadas. Al considerar los errores que hemos detectado debemos también contemplar los errores que no hemos identificado individualmente, pero hemos concluido que es probable que existan. Como por ejemplo, si

una muestra de un listado de inventarios identifica algunos errores monetarios, debemos estimar el error total para todo el universo, no sólo los errores identificados en la muestra.

Evaluada la magnitud de las desviaciones podemos decidir si se requiere o no de un ajuste, si se necesita una reclasificación o exposición adicional. También, debemos determinar si es indispensable una mayor investigación de los resultados ya que, si éstos sugieren que han incurrido o pueden ocurrir una o más irregularidades, actos ilegales, transacciones de naturaleza delicada, operaciones no justificadas u ocultas con individuos vinculados al personal de la empresa; podremos establecer si en realidad han acontecido y que efecto han dado en la información financiera.

Si la naturaleza de algunas deficiencias es tal que no se puede definir claramente, si debe proponerse un ajuste, reclasificación, exposición adicional o, empezarse una investigación, siempre que, aún sin rebasar nuestras guías de orientación sobre la importancia relativa, se encuentran muy cerca del límite y tenemos la incertidumbre de que exista algún otro pequeño error que provoque la superación de dichas guías, es necesario entonces, aplicar procedimientos adicionales de verificación, que nos ayuden a justificar que los saldos registrados, se encuentran libres de distorsiones importantes.

2.- Procedimientos de verificación.

Los procedimientos de verificación se pueden definir como la revisión ana-

lítica o detallada de razones o relaciones importantes que induzcan a la investigación de fluctuaciones poco usuales o de partidas sobre las que exista duda. Su propósito es determinar la confiabilidad general de las transacciones y de los saldos de las cuentas, es decir una revisión global de la información financiera durante el proceso de evaluación final.

Los procedimientos analíticos contribuyen a adquirir un grado más alto de entendimiento y seguridad en la corrección de las cuentas. De esta manera, este tipo de procedimientos, producen una especie de evidencia de auditoría de carácter subjetivo y deductivo; en lugar del tipo de objetivo de evidencia -- que es el resultado de otros procedimientos de auditoría. Las revisiones analíticas van produciendo una disminución paulatina de la inseguridad, a medida que se encuentran adecuadas las relaciones entre cuentas y conceptos que se analizan.

Los procedimientos de revisión analítica incluyen:

- Comparación de la información financiera con información de periodo (s) anterior(es) semejante(s).
- Comparación de la información financiera con resultados que se anticipan
- Estudio de las relaciones de los elementos que componen la información financiera, que se esperaría que conformaran a un patrón predecible basado en la experiencia de la entidad.

- Comparación de la información financiera con información similar a la industria en que opera la entidad.
- Estudio de las relaciones de la información financiera con información no financiera pertinente.

Pueden usarse varios métodos para ejecutar estos procedimientos. Pueden -- efectuarse sobre bases monetarias, cantidades físicas, índices matemáticos o porcentajes. El método seleccionado es una cuestión de juicio profesional.

Se deben considerar los factores siguientes al planear y ejecutar procedimientos de revisión analítica:

- Naturaleza de la entidad.
- El alcance del trabajo.
- La disponibilidad de la información acerca de la situación financiera y los resultados de las operaciones de la entidad.
- La disponibilidad de información no financiera pertinente.
- La confiabilidad de información financiera y no financiera.
- La disponibilidad y comparabilidad de la información financiera en relación con la industria en que opera la entidad.

Al determinar la naturaleza y extensión de los procedimientos que deben usarse para verificar partidas importantes que se encuentren en condiciones de duda, deben considerarse los siguientes puntos:

- El objetivo de los procedimientos
- Naturaleza de las partidas
- Conocimiento del negocio
- Resultado de otros procedimientos de auditoría
- Estudio y evaluación del control interno contable

Una ventaja de los procedimientos de verificación analíticos es que, generalmente requieren menos inversión de tiempo que la verificación en forma de tallada.

El auditor al estar realizando esta labor debe poner especial atención en analizar la evidencia sobre las partidas consideradas clave, las cuales debe examinar en forma individual, ya que son transacciones o componentes del saldo de una cuenta que, por su importancia, es necesario asegurarse de que fueron cubiertas adecuadamente estas partidas, por procedimientos específicos.

Los ejemplos más representativos de partidas consideradas como clave son:

- Transacciones o saldos que exceden las guías de orientación sobre la importancia relativa.
- Transacciones o saldos que sean menores a las guías de orientación so--

bre la importancia relativa pero que sean importantes en relación al --
universo que se examina.

- Transacciones importantes que requieran un grado no usual de participación de la gerencia en la autorización, ejecución y registro.
- Transacciones o saldos con partes relacionadas.
- Transacciones o saldos no usuales en el curso normal del negocio.
- Transacciones o saldos específicos en los que hayamos considerado, exis
ta una alta probabilidad de error.
- Ajustes al final del ejercicio.
- Transacciones o cuentas cuyo valor se basa en gran medida en criterios-
subjetivos.
- Transacciones que puedan ser de interés debido a que haya la probabili-
dad de pagos ilegales.

Además, de cualquier partida que presente un riesgo grande en la situa-
ción de una auditoría específica, deberá considerarse como clave.

No es posible especificar los procedimientos particulares que deben lle--

varse a cabo para verificar toda la evidencia obtenida durante el período de ejecución del trabajo ni la medida en que deben efectuarse tales procedimientos, sino que esto dependerá de las circunstancias particulares de cada caso.

3.- Revisión de hechos posteriores a la fecha del Balance General.

Un informe de auditor independiente, ordinariamente se emite en relación con estados financieros históricos que intentan presentar la situación de la empresa, en una fecha determinada y, los resultados y cambios en la situación financiera, por un período terminado en la misma fecha. Sin embargo, algunas veces ocurren hechos o transacciones con posterioridad a la fecha del balance general, pero con anterioridad a la emisión de los estados financieros y, al informe de auditoría, que tienen un efecto importante en dichos estados y por consiguiente, requieren ajuste o exposición de los mismos. Estos acontecimientos se conocen como "hechos posteriores".

El objetivo de la revisión de los hechos posteriores a la fecha del balance general, es determinar si todos estos eventos que afectan los estados financieros sobre los cuales se va a dictaminar, han sido reconocidos y tratados apropiadamente. Tal revisión debe efectuarse en todas las auditorías.

Dos clases de hechos posteriores requieren consideración por la gerencia y evaluación por el auditor independiente.

A. La primera parte consiste en aquellos hechos que facilitan evidencia adicional con respecto a condiciones que ya existían en la fecha del balance general y que afectan las estimaciones o las valuaciones utilizadas en la preparación de los estados financieros. Toda la información que se encuentra disponible con anterioridad a la fecha del informe debe usarse por la gerencia en su evaluación de las condiciones en que se basaron los estimados. Si esta evidencia adicional indica que las estimaciones o las valuaciones fueron incorrectas, las cifras deberán ajustarse.

La identificación de hechos que requieren ajuste de los estados financieros según el criterio expuesto arriba, necesita el ejercicio de juicio y el conocimiento de los hechos y las circunstancias. Como ejemplos de este tipo de hechos posteriores podemos mencionar los siguientes:

- La resolución de un juicio hizo necesario, un importante e inesperado pago en efectivo por parte del cliente. El fallo del juicio constituye una evidencia de que pudo haber existido un pasivo al cierre del ejercicio, aunque el cliente no lo hubiese admitido, ni ningún asiento hubiese reflejado en cuentas tal obligación.
- La pérdida derivada de la incobrabilidad de una cuenta como resultado del deterioro de la situación financiera de un cliente, que lo -

lleve a la quiebra en fecha posterior a la del balance general. Esto probablemente sería indicativo de condiciones existentes a la fecha de cierre del ejercicio, y la cuenta por cobrar deberá cancelarse en los estados financieros.

B. La segunda clase consiste en aquellos hechos que facilitan evidencia con respecto a condiciones que no existían en la fecha del balance general objeto del informe, pero que surgieron con posterioridad a esa fecha. Algunos de estos eventos sin embargo, puede ser de tal naturaleza que se requiera su revelación para no hacer que los estados financieros conduzcan a error. Ocasionalmente ese hecho puede ser tan significativo que la mejor forma de hacer la revelación sea complementando los informes, dándole efecto al hecho, como si hubiera ocurrido en la fecha del balance general.

Los siguientes son ejemplos de este tipo de hechos:

- Una pérdida como resultado de un siniestro mayor que ocurra al cliente, tal como un incendio o inundación, con posterioridad a la fecha del balance general.
- El cierre de la planta ocasionado por una huelga.
- La discontinuación de una línea de productos.

Aún cuando estos hechos pueden ser de significación en las futuras operaciones de la compañía y de interés para todo el que lea los estados financieros dictaminados, ninguno de ellos tiene efecto alguno en los resultados de ejercicio examinado, y el efecto en los resultados futuros no es fácilmente determinable.

El período que deberán cubrir será desde la fecha de cierre del ejercicio hasta la fecha en que concluyamos nuestra auditoría. Si existe un retraso -- sustancial entre la fecha que hayamos terminado nuestra revisión y la emisión de nuestro dictamen, puede ser necesario que actualicemos nuestro examen a una fecha de terminación. La fecha en que la auditoría se considere -- concluida dependerá de nuestra práctica profesional y puede variar de acuerdo a las circunstancias.

Ciertos procedimientos específicos se aplican a transacciones ocurridas -- después de la fecha del balance general tales como:

- El examen de datos para asegurarse que sean efectuados los cortes apropiados.
- El examen de datos que facilitan información para ayudar al auditor en su evaluación del activo y pasivo a la fecha del balance general.

Además, el auditor independiente debe efectuar otros procedimientos de au

ditoría con respecto al período después de la fecha del balance general con el fin de averiguar si ocurrieron hechos que puedan requerir ajuste o revelación. Estos procedimientos deben ser ejecutados cerca de la terminación del trabajo de auditoría en las oficinas del cliente. Los procedimientos que debe aplicar el auditor generalmente serán los siguientes:

a. Leer los estados financieros de la fecha intermedia más cercana a la fecha del informe y comparar las cifras con las de los estados que se van a dictaminar.

b. Averiguar y discutir con los funcionarios que tienen bajo responsabilidad las cuestiones contables y financieras, lo siguiente:

- Si existían algunos pasivos contingentes o compromisos sustanciales en la fecha de la averiguación o en la fecha del balance general que es objeto del informe.

- Si hubo algún cambio significativo en el capital en acciones, la deuda a largo plazo, o el capital de trabajo en la fecha de la averiguación.

- El estado corriente de las partidas en los estados financieros, objeto del informe, que fueron contabilizados a base de datos tentativos, preliminares o inconclusos.

- Si se han efectuado algunos ajustes poco usuales durante el período-

desde la fecha del balance a la fecha de la averiguación.

- c. Leer las actas disponibles de las juntas de accionistas, directores y comités apropiadas; para las que no hay actas disponibles, averiguar acerca de los asuntos que se trataron en esas reuniones.
- d. Averiguar con el abogado consultor del cliente acerca de litigios, reclamaciones o imposiciones.
- e. Obtener una carta de manifestaciones, con la fecha del informe de auditoría con los funcionarios apropiados, generalmente del ejecutivo principal y del financiero responsable en cuanto a si ocurrieron algunos hechos con posterioridad a la fecha de los estados financieros, sobre los que informa el auditor independiente, que en opinión de los funcionarios requerirán ajuste o exposición en esos estados.
- f. Efectuar tales averiguaciones adicionales o ejecutar los procedimientos que el auditor considere necesarios y pertinentes para resolver -- las cuestiones que surjan al completar los procedimientos, averiguaciones y discusiones precedentes.

La cuestión de revelar hechos subsecuentes a la fecha del balance y la relativa a la evidencia que deberá tener el auditor respecto a tales actos, -- constituyen problemas no resueltos en la práctica actual de la auditoría. El propósito del trabajo fundamental del auditor, es hacer los estados financie

ros confiables e informativos;este objetivo abarca todas las revelaciones ne cesarias para evitar que los estados financieros sean engañosos, para lograr equidad en la presentación.

Por otra parte, el período que el auditor está obligado a examinar, con-- ciuye con la fecha del balance y el cliente puede, razonablemente, objetar - el pago de tiempo por auditoría dedicado a una indefinida investigación de - eventos subsecuentes a esa fecha. Ciertamente, el auditor no es responsable- en una auditoría final, de examinar las operaciones de los siguientes meses- con el grado de detalle con que revisó los meses del período objeto del in-- forme.

El auditor debe cuidar al máximo no incluir en sus informes dictaminados, testimonios que no han sido verificados y, que pueden no ser, sino un rumor-- o una especulación, que equivaldría a reducir la calidad de esos documentos.

La responsabilidad del auditor por lo que respecta a la adquisición de co nocimientos en cuanto a hechos subsecuentes a la fecha del balance, se cum-- ple adecuadamente con el solo hecho de haber llevado a cabo los procedimientos específicos enlistados en este punto.

4.- Formación de nuestra opinión.

El propósito primordial de la mayor parte de las auditorías, es el de po-- sibilitar que el contador público se forme una opinión con respecto a si los

estados financieros presentan la situación de la empresa y los resultados -- del cliente, de conformidad con las normas profesionales del trabajo.

Nuestra revisión se ha enfocado a las transacciones, saldos de cuentas y otra información, ahora debemos considerar los estados tomados en conjunto, - incluyendo su presentación.

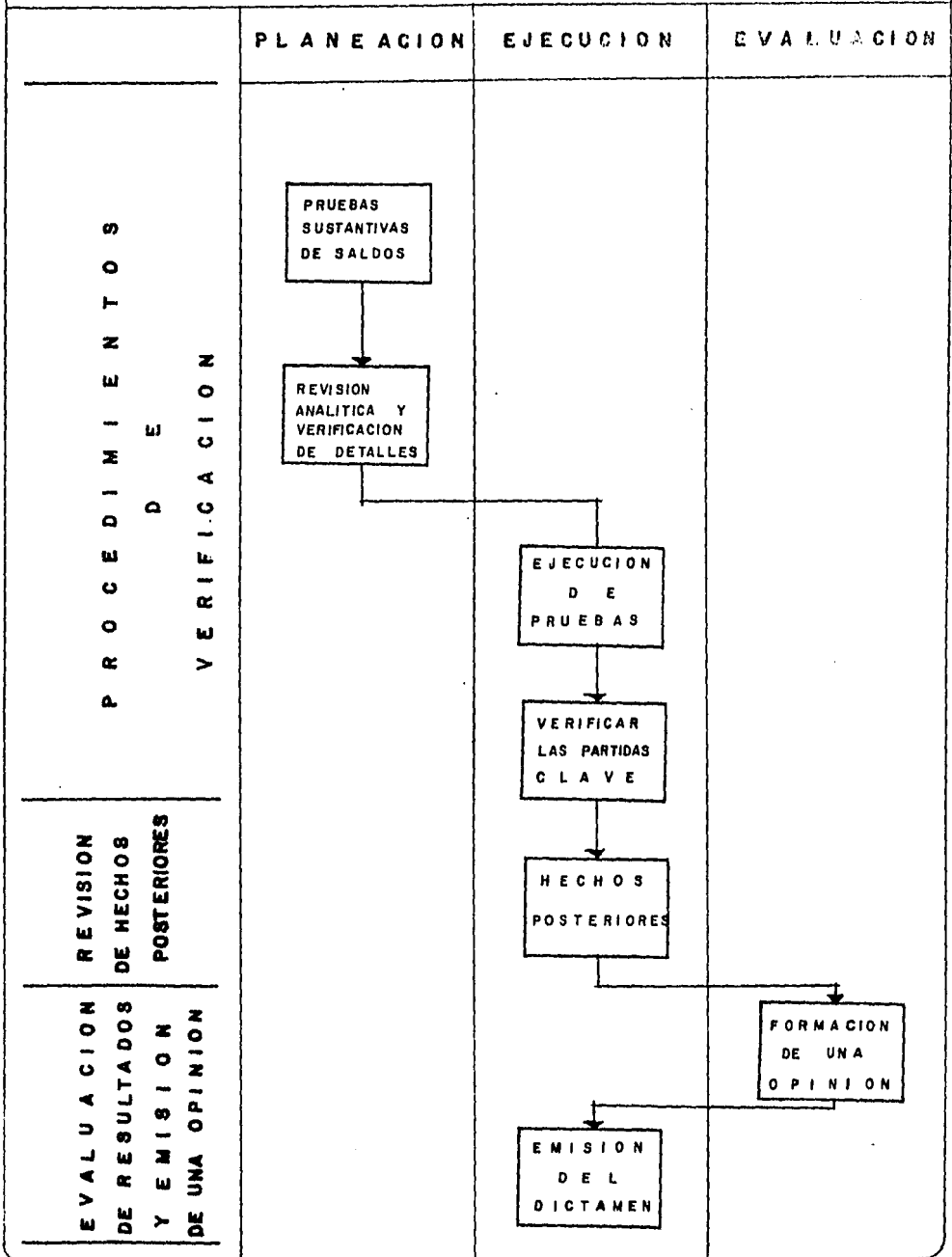
Las normas profesionales de contabilidad, revelación y razonabilidad que se apliquen a los estados financieros, dependerán de los términos del trabajo, requisitos legales aplicables y/o reglamento de cualquier organismo gubernamental que tenga jurisdicción sobre la información financiera del cliente.

Una vez concluido nuestro examen, contaremos con una base razonable para poder expresar nuestra opinión.

A través de una serie de procedimientos aplicados en el transcurso de - - nuestro enfoque, hemos obtenido suficiente evidencia de que los estados financieros han sido debidamente preparados, con base en los registros contables, nos hemos asegurado de que se han cumplido todos los pasos señalados en los programas de trabajo, que todos los problemas y dudas han sido discutidos con el cliente, atendidos aquellos que haya sido necesario corregir, y que hayan quedado adecuadamente registrados en nuestros papeles de trabajo.

Sólo así, el auditor estará en condiciones de emitir su opinión en el dictamen.

5.- RESUMEN GRAFICO.



CAPITULO VI

**ACTITUD DE LAS GRANDES FIRMAS DE CONTADORES
PUBLICOS ANTE LA NECESIDAD DE ACTUALIZAR
EL ENFOQUE DE AUDITORIA**

Como sabemos a través del tiempo el contenido de la información contable ha ido evolucionando, haciéndose cada vez más compleja y, por lo consiguiente, las técnicas para comprobar la veracidad de la misma, deben mantener el mismo ritmo de crecimiento.

Es de vital importancia que las firmas de contadores públicos que prestan servicios de auditores independientes mantengan una constante investigación hacia la práctica de nuevas técnicas y procedimientos que les permitan ser más capaces de efectuar sus trabajos con el máximo de calidad y al menor costo.

Con el objeto de conocer la labor que han llevado a cabo los despachos de contadores públicos, para actualizar sus enfoques de revisión, decidimos llevar a cabo una encuesta, la cual se diseñó tomando en consideración los aspectos de mayor relevancia que repercuten directamente en la eficiencia de los servicios.

La encuesta se realizó entre las diferentes firmas que funcionan en México, aplicando un cuestionario diseñado específicamente para ese propósito.

La primera parte del cuestionario está encaminada al conocimiento de las técnicas y procedimientos que se han utilizado tradicionalmente, así como los de reciente implantación, además de los resultados y experiencias que se han obtenido derivados de su aplicación.

La segunda, está dirigida a saber que estudios e investigaciones están -- realizando las firmas de contadores públicos de los distintos métodos y técnicas que les permitan mejorar sus enfoques de revisión y en que medida los -- están llevando a cabo.

Asimismo, informarnos acerca de la manera en que transmiten a su personal -- los conocimientos necesarios para la implantación de los nuevos procedimientos.

A continuación se presenta el modelo del cuestionario aplicado.

1. ¿ Se estudia y evalúa el sistema de control interno en todas las auditorias?
- 2.- ¿ En qué casos no se lleva a cabo?
3. ¿ Qué método utilizan para describir el control interno?
4. ¿ Considera que la utilización de diagramas de flujo representa alguna(s) ventaja(s) sobre los otros métodos de descripción de los sistemas? --
¿ Cúal(es)?
5. ¿ Qué criterio utilizan para seleccionar las muestras?
6. ¿ Qué tipo de programas de trabajo aplican?

7. ¿ Considera que los métodos que utilizan en sus trabajos de auditoría son adecuados?
8. ¿ Considera necesario usted actualizar el enfoque de sus auditorías mediante la aplicación de nuevos métodos de revisión?
9. ¿ De qué forma considera usted que podría aumentar la eficiencia de sus auditorías?
10. De los procedimientos actuales de revisión ¿ Cuáles está utilizando su firma?
11. ¿ Existe la posibilidad de adoptar algún otro procedimiento actual en adición a los implantados? ¿ Cuáles ?
12. ¿ Cuáles son los problemas principales que se han presentado en los cambios de métodos de revisión?
13. ¿ Considera necesario mantener un grupo de personas dedicadas a investigar los nuevos métodos y evaluar su posible implantación?
14. ¿ De qué fuentes obtienen el material informativo que les permite conocer todas las innovaciones con respecto a la profesión?
15. ¿ De qué manera se le transmiten al personal todos los conocimientos necesarios para mantenerlo actualizado?

16. Si su despacho es representante de una firma internacional, ¿ Tienen manuales u otro tipo de información que no hayan puesto en práctica? ¿ Por qué ?

17. ¿ Considera que la actitud de los organismos reguladores de la profesión en México, es la adecuada para actualizar los métodos de revisión y, - proporcionar la información disponible a los usuarios de la misma?

Situación actual de la aplicación de distintos enfoques de auditoría en - las firmas de contadores públicos.

Resumen porcentual de la encuesta realizada

(Respuestas de los entrevistados)

1. Revisión del control interno en todas las auditorías:

Si	83%
No	17%

2. Razones por las que no se revisa el control interno:

Por ser empresas pequeñas	66%
Por ser empresas públicas	34%

3. Métodos que se utilizan para describir el control interno

Diagramas de flujo	33%
--------------------	-----

Narrativos	25%
Cuestionarios	17%
Mixtos	25%

4. Ventajas que se consideran en la utilización de diagramas de flujo:

Facilita el conocimiento	33%
Permite identificar controles	17%
Permite dar seguimiento a las operaciones a través de todo el sistema	42%
No representan ninguna ventaja	8%

5. Criterios utilizados para seleccionar las muestras

Muestreo estadístico	17%
Muestreo a juicio	83%

6. Tipos de programas de trabajo que se aplican

Generales	58%
Específicos	42%

7. Consideran que los métodos que aplican son adecuados

Sí	75%
No	25%

8. Consideran necesario actualizar el enfoque de sus auditorías

Si	92%
No	8%

9. Alternativas para actualizar los enfoques de auditoría

Utilizar el computador	25%
Utilizar diagramas de flujo y muestreo estadístico	42%
Diseñar planes basados en la confianza en el control in-- terno	33%

10. Procedimientos actuales de revisión que se están utilizando

Revisión del control interno mediante
ciclos de transacciones
Diagramas de flujo
Muestreo estadístico
Uso del computador

Utilizan 3	25%
Utilizan 2	25%
Utilizan 1	33%
Ninguno	17%

11. Posibilidades para adoptar nuevos métodos

Si	100%
No	0%

12. Principales problemas que se presentan en los cambios de métodos de revisión:

- Necesidad de capacitar al personal
- Costo de implantación
- Renuencia al cambio

13. Necesidad de mantener un grupo de personas dedicadas a investigar nuevos métodos de revisión

Si	67%
No	33%

14. Principales fuentes donde se obtiene información que permite conocer las innovaciones con respecto a la profesión:

- Publicaciones del IMCP
- Libros y Revistas especializadas
- Conferencias
- Publicaciones internas

15. Principales formas de mantener actualizado al personal:

- Cursos de capacitación
- Publicaciones internas
- Manuales
- Publicaciones de la firma internacional (en su caso)

16. Los despachos representantes de firmas internacionales cuentan con manuales y otro tipo de información que no se ha puesto en práctica

Si 100%

Razones:

- No se encuentran traducidos al español
- Elevados costos de capacitación
- Dificultad para adaptarlos a nuestro medio

17. Consideran adecuada la actitud de los organismos reguladores de la profesión en México

Si 58%

No 42%

CONCLUSIONES

1. Es necesario mejorar la efectividad y eficiencia de los trabajos de auditoría externa. Esto se puede lograr mediante la aplicación de nuevos procedimientos que permitan conocer con detalle las operaciones y sistemas de los negocios, en lugar de enfocar las revisiones básicamente a los saldos finales de las cuentas, como se hace tradicionalmente, es decir; debemos convertirnos en auditores de procedimientos, más que de cifras.

2.- Si se pretende dar un enfoque diferente a la auditoría de estados financieros, no hay que olvidar que la planeación debe desempeñar la función más importante en cada una de las etapas del mismo y que de este aspecto depende fundamentalmente, el éxito del trabajo realizado.

3. El reconocimiento de que los hechos económicos producen un efecto significativo en los sistemas de una entidad, que derivan en transacciones, sistemas y procedimientos que a su vez pueden dividirse en un número reducido de grupos llamados "ciclos", es un aspecto clave del enfoque actual de la auditoría sobre el cual consideramos necesario, que los organismos reguladores de la profesión, emitan pronunciamientos que uniformen su aplicación práctica.

4. El nuevo enfoque de auditoría pretende describir el sistema de control interno, preferentemente utilizando la técnica de los diagramas de flujo y -

evaluarlo, de tal manera que, permita relacionar directamente la eficacia de éste con la planeación y ejecución de la auditoría y establecer una metodología para el análisis del flujo de operaciones y de los posibles errores existentes mediante la utilización de procedimientos de transacciones y saldos, - diseñados específicamente, para el logro de los objetivos de auditoría.

5. La aplicación de la metodología tratada en esta investigación, permite al personal que participa en la auditoría, desempeñar mejor su trabajo, - entendiendo con mayor claridad el giro y los aspectos específicos, flujo de transacciones y otra información dentro de la entidad que sirvan de base para la elaboración de los estados financieros, objeto de su examen. Significando lo anterior un beneficio tanto para el personal como para la firma.

6. Es fundamental para el desarrollo de una firma de contadores públicos - poner en práctica nuevas técnicas, sistemas y procedimientos de revisión, -- así como contar con un comité de capacitación de su personal que les permitirá mejorar la calidad y la eficiencia de sus servicios profesionales.

7. El desarrollo del nuevo enfoque en el trabajo de auditoría, permite al auditor obtener una mayor evidencia del cumplimiento de las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo.

8. La constante evolución y dinamismo de la información financiera, así - como la importancia de su veracidad como base para la toma de decisiones, re presentan para los contadores públicos un reto constante de superación para-

mantener al mismo ritmo, las técnicas y procedimientos para elaborar y revisar esa información, ya que sólo de esta manera se podrá mantener el prestigio de nuestra profesión.

BIBLIOGRAFIA

Asociación Interamericana de Contabilidad. XIV Conferencia; Nuevos Enfoques de Trabajo de Auditoría . Santiago de Chile, 1981.

Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., Boletines 1263 y 1266 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría. México, 1981.

De Fliese, Philip, et al. Auditoría Montgomery. México, Ed. Limose 1983.

Elizondo López, Arturo. La investigación contable. México, Ed. Ediciones Contables y Administrativas, 1980.

Farina, Mario. Diagramas de flujo. Ged. México, Ed. Diana, 1977.

Firma de Contadores Públicos. Arthur Andersen & Co. Objetivos y Procedimientos de Auditoría.

Firma de Contadores Públicos Coopers & Lybrand. Enunciado de Políticas Internacionales.

Firma de Contadores Públicos Touche Ross International. Manuales de Procedimientos de Auditoría.

Gertz Manero, Federico. Origen y Evolución de la Contabilidad. Jed. México, - Ed. Trillas, 1976 .

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.. Declaraciones sobre normas-
de Auditoría 1 y 2. 3ed. México, 1980.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.. Revistas de Contaduría Pú--
blica. México.

Kolher, Eric. Auditoría. 5ed. México, Ed. Diana, 1966.

Meigs, Walter. Principios de Auditoría. 8ed. México, Ed. Diana, 1978.

Osorio Sánchez, Israel. Auditoría I. México, ed. Ediciones Contables y Ad- -
ministrativas, 1977.

Skinner R. y R. Anderson. Auditoría Analítica. Buenos Aires, Ed. Proinvert,-
1969.

Tellez, Benjamín. El Dictamen en la Contaduría Pública. México, Ed. Edicio--
nes Contables y Administrativas, 1974.