

300608
12



UNIVERSIDAD LA SALLE

ESCUELA DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

Incorporada a la U. N. A. M.

PLANEACION Y SUPERVISION DEL TRABAJO DE AUDITORIA

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
CONTADOR PUBLICO
P R E S E N T A

LUZ RAQUEL LOPEZ VIELVA

MEXICO, D. F.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2002



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

PAGINACION

DISCONTINUA

A mis padres con cariño y respeto, por la comprensión y apoyo que siempre me han brindado.

SR. LIC. ROBERTO LOPEZ CAMARENA.

SRA. TERESITA VIELVA DE LOPEZ CAMARENA.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A mi esposo, que con su ayuda y paciencia
fué posible la realización de este trabajo.

SR. C.P. EFREN SALINAS RIVERA.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A mis hermanos :

TERE,

ROBERTO,

y

ROCIO .

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A mis tíos :

JOSE RAMON,

CARMEN, y

BEATRIZ .

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

AL señor Contador Público

DON MANUEL RIOS BLANDO .

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

A mis profesores y amigos .

A la Escuela de Contaduría y Administración
de la Universidad la Salle.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

INDICE

PAGINA

INTRODUCCION

1.	AUDITORIA	1
1.1.	Auditoría	1
1.1.1.	Concepto de Auditoría	3
1.1.2.	Objetivos de la Auditoría	5
1.1.3.	Características de la Auditoría	13
1.2.	Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas	18
1.2.1.	Concepto	21
1.2.2.	Objetivo	22
1.2.3.	Clasificación	23
2.	PLANEACION DE LA AUDITORIA	57
2.1.	Concepto	59
2.2.	Finalidad	61
2.3.	Ventajas	65
2.4.	Planteamiento de preguntas	67
2.5.	Fases en la Planeación	68
2.5.1.	Investigación de aspectos generales y particulares de la empresa a examinar	69
2.5.1.1.	Entrevistas Previas con el Cliente	69
2.5.1.2.	Conocimiento de la Empresa	73
2.5.1.3.	Entrevistas con Funcionarios	78
2.5.1.4.	Observaciones del Contador Público basadas en su examen	80

2.5.1.5.	Análisis e interpretación de estados financieros	81
2.5.1.6.	Auditorías anteriores	84
2.5.2.	Estudio y Evaluación del Control Interno	85
2.5.2.1.	Concepto	87
2.5.2.2.	Objetivos	89
2.5.2.3.	Elementos	94
2.5.2.4	Estudio del Control Interno	100
2.5.2.5.	Evaluación del Control Interno	110
2.5.2.6.	Ventajas	114
2.5.2.7.	Influencia del Control Interno en el programa de trabajo	114
2.5.3.	Programación del trabajo de Auditoría	116
2.5.3.1.	Concepto	119
2.5.3.2.	Clasificación	120
2.5.3.3.	Objetivos	122
2.5.3.4.	Características	123
2.5.3.5.	Ventajas	124
2.5.3.6.	Desventajas	125
2.5.3.7.	Elaboración de un programa de trabajo	126
2.5.3.8	Papeles de Trabajo	130
3.	PROCESO DE SUPERVISION DEL TRABAJO DE AUDITORIA	131
3.1.	Introducción	131
3.2.	Etapas del proceso de Supervisión	135
3.2.1.	En la Planeación	135
3.2.2.	En la Ejecución	138

3.2.3.	En la Terminación	153
3.3.	Ventajas	158

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

I N T R O D U C C I O N

Antes de entrar al estudio del tema principal de este trabajo "Planeación y Supervisión del trabajo de Auditoría" se mencionarán en forma general los hechos o supuestos -- que dieron nacimiento al trabajo profesional de auditoría.

La evolución económica moderna ha traído consigo multi---ples beneficios en el campo de los negocios y de las finanzas; como cualquier otra actividad humana se ha ido superando y perfeccionando cada día produciendo con ello -- nuevos elementos que facilitan considerablemente su desarrollo. Es así como al intensificarse la producción en el campo de los negocios, obliga a la industria familiar a convertirse de local, en nacional e internacional; los grandes capitales se concentraron en las regiones más propicias para la industria y buscaron su acercamiento con el fin de acrecentarse; posteriormente, aparece la era de las industrias innovadas y de producción en masa, que para dar salida a sus productos, por parte del empresario -- hubo necesidad de ir en busca del comprador, tal cosa, significaba tener que ausentarse de sus negocios y ocurría -- también que el empresario debido al crecimiento y complejidad de sus operaciones, no podía por si sólo atender -- la organización de la empresa.

Las necesidades que supusieron estos hechos dieron motivo

a que surgieran las figuras que auxilian al empresario en sus actividades mercantiles destacando entre ellas los -- servicios profesionales del contador público, el cual se haya colocado como un elemento indispensable en la actividad mercantil.

Como toda disciplina dinámica y además siguiendo muy de -- cerca el desarrollo económico, la profesión de contaduría pública ha evolucionado considerablemente. Congruente -- con dicha evolución ha experimentado cambios, dando como resultado que sus actividades sean múltiples y por tanto -- sus servicios muy variados, pero cada uno de ellos satisface una necesidad ya sea de tipo informativo ó de juicio.

Es así como durante su evolución el contador público presta sus servicios profesionales ya sea en forma dependiente, bajo la dirección y mando del empresario o en forma -- independiente a través de servicios de consultoría administrativa, asesoría fiscal y principalmente en la actividad que por sus cualidades y características sólo la puede desarrollar él y ningún otro profesionista, siendo adjudicativa al contador público y que es la auditoría.

Los orígenes de la contaduría pública en México se remontan a la época precortesiana en donde se tenían registros ó códigos en los cuales se anotaban esencialmente los ingresos por tributos y pago de nóminas. Con la conquista-

de la Nueva España se transformaron este tipo de actos y operaciones, surgiendo la moneda, por lo cual hubo necesidad de registrar las operaciones en tal forma que respondiera a los fines de información y control de los fondos.

A medida que el tiempo fué transcurriendo aparecieron múltiples y muy variados problemas, tanto por parte de patrones y obreros como del gobierno, originando la imperiosa necesidad de una persona que registrara los movimientos de cada una de las partes y que a su vez diera fé a terceros de la existencia y veracidad.

Fué así como surgió en México el ejercicio de la profesión del "Veedor" cuyas funciones en términos generales eran similares a las que ejercita hoy en día el auditor -- es decir, procede a una revisión para poder juzgar e informar.

Conforme al transcurso del tiempo, la contaduría pública fué evolucionando y no fué sino hasta el año de 1905 cuando se creó la carrera de contador público y auditor, siendo en el año de 1907 cuando se sustentó el primer examen profesional de contador, considerándose esa fecha como la iniciación del ejercicio profesional de la contaduría pública en México, acuerdo tomado por la "Asociación de Contadores Públicos" que se creó en el año de 1917, y -- que actualmente se conoce como el "Instituto Mexicano de

Contadores Públicos" cuyos fines primordiales son el de uniformar criterios y procedimientos contables, ejercer una constante vigilancia sobre dichos procedimientos y -- así obtener una garantía para las personas que utilizan sus servicios, mejorar y difundir el conocimiento de la profesión, procurar el intercambio profesional con otras agrupaciones de contadores, mantener y aumentar el crédito de la profesión de contador público y la moralidad de los que la ejercen, servir de cuerpo consultivo a las autoridades así como a la sociedad en lo que respecta a la profesión.

Para auxiliarse en la consecución de sus objetivos el -- Instituto Mexicano de Contadores Públicos creó en el año de 1955 la Comisión de Procedimientos de Auditoría, la -- cual tiene entre sus principales objetivos el determinar las normas de auditoría a las cuales deberán sujetarse -- los contadores públicos en el ejercicio de su trabajo -- profesional de auditoría.

Es así como a manera de un enfoque general del desarrollo de la contaduría pública a través del tiempo nos avendramos en el trabajo esencial del contador público: -- la auditoría, trabajo que para reunir los requisitos básicos de calidad y confiabilidad la profesión organizada estableció, definió y emitió las Normas de Auditoría General te Aceptadas dentro de las cuales se seleccionó la Norma --

de Auditoría "Planeación y Supervisión" para el desarrollo de este trabajo de investigación.

1. AUDITORIA

1.1. AUDITORIA

Como se cita en la introducción la actividad profesional-adjudicativa por excelencia al contador público en el desarrollo de su trabajo profesional es la auditoría.

Ya que por las características y cualidades técnicas para llevarla a cabo ningún otro profesional las reúne y cumple como el contador público por la preparación técnica - universitaria y experiencia profesional adquirida durante - su práctica profesional dentro del ámbito financiero-económico, marco principal de sus actividades profesionales.

Es así como la auditoría de los estados financieros no es un título o carrera universitaria sino un servicio prestado por la contaduría pública y es considerado un trabajo profesional ya que el contador público reúne los requisitos mínimos para tener este carácter de profesional tales como:

- a) Poseer un conjunto de conocimientos especializados y - capacidad técnica adecuada.
- b) Estar sujeto a un proceso aceptado de educación formal.

c) Satisfacer las cualidades profesionales que rigen en la profesión.

d) Mantener ciertas normas de conducta ya que el simple carácter profesional de cualquier actividad exige que sea desempeñada de acuerdo a ciertos requisitos éticos de conducta mínimos y específicos para el desarrollo de la profesión.

e) Tener una categoría reconocida.

f) El trabajo que desempeña goza de interés público por lo que adquiere responsabilidad no sólo con la persona que contrata sus servicios sino con diversas personas desconocidas para él que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión. Debido a este carácter profesional de responsabilidad social, desde un principio la profesión se ha preocupado por asegurar que el desempeño de los servicios profesionales se efectuen a un alto nivel de calidad congruente con el carácter profesional de la auditoría y cumplir las necesidades de las personas que utilizan los servicios del auditor y el resultado de su trabajo.

g) Pertenercer a una agrupación dedicada al acrecentamiento del desarrollo profesional y técnico de la contaduría pública.

1.1.1. CONCEPTO DE AUDITORIA.

La actividad profesional de auditoría ha sido definida -- por diversos autores o agrupaciones como la revisión a ba se de pruebas selectivas de los estados financieros encaminada a obtener los elementos de juicio suficientes para formarse un juicio profesional que le permita emitir una opinión sobre la razonabilidad de la situación financiera presentada en los mismos. Mancera Hermanos, en su libro "Terminología del contador", la define como "la revi--- sión por un contador de los métodos de control interno y de los registros de contabilidad para formarse una opi--- nión acerca de los estados financieros de una empresa."

Arthur W. Holmes, en su libro "Principios y Procedimientos de Auditoría" la define como "la comprobación científica y sistemática de los libros de cuentas, comprobantes legales de una persona ó de una sociedad, con el propósito de determinar la exactitud de la contabilidad y po der emitir una opinión sobre los estados o informes que se rindan".

Otras definiciones dicen que es la investigación hecha -- por un contador público independiente de los libros, re---

gistros, bienes y transacciones de una entidad económica, realizada conforme a técnicas especiales, con el objeto de fundamentar su opinión respecto a la razonabilidad de la situación financiera y de los resultados de una empresa, mostrados en los estados financieros, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Otro concepto enuncia que la auditoría es el examen sistemático de los libros y registros de un negocio, el cual se lleva a cabo con el fin de determinar o verificar los hechos relativos a las operaciones financieras y los resultados de éstas para poder informar sobre sí mismos.

Una definición mas sencilla dice que la auditoría consiste básicamente en la revisión de los estados financieros de una empresa, la cual se lleva a cabo en base a las normas de auditoría generalmente aceptadas y de conformidad con los principios de contabilidad aplicados consistentemente.

En conclusión y como resumen puede definirse al trabajo profesional de auditoría como:

El examen sistemático de los libros, registros, bienes y transacciones de una entidad económica mediante la aplicación de ciertas técnicas especiales, el cual es llevado a cabo en base a las normas de auditoría generalmente aceptadas, con el objetivo inmediato de suministrar al propio -

auditor los elementos de juicio suficientes para fundar - de una manera objetiva y profesional la opinión que va a dar sobre la situación financiera que presentan los estados financieros sometidos a su examen.

1.1.2 OBJETIVOS DE LA AUDITORIA

En el desarrollo de cualquier actividad o trabajo en el cual se desean alcanzar resultados positivos y eficientes, es necesario y fundamental antes de la planeación e implementación de la metodología de técnicas y procedimientos para llevarla a cabo el establecer, conocer y tener bien claro el objetivo que se ha de alcanzar.

En el desarrollo profesional del trabajo de auditoría esta regla esencial es de suma importancia ya que de no cumplirla puede acarrear resultados y efectos negativos provocando pérdida de tiempo de horas hombre y esfuerzo humano, elementos fundamentales en el desarrollo de una auditoría.

En el trabajo de auditoría se puede clasificar a los objetivos que se persiguen dentro de dos grupos:

- A. Objetivos Generales.
- B. Objetivos Específicos.

A. Objetivos Generales.

En este grupo se clasifican los objetivos que se deben -- alcanzar en el desarrollo de cualquier tipo de trabajo de auditoría, independientemente de los objetivos específicos a perseguir en la auditoría para la cual se fué con-- tratado.

Para ilustrar este grupo de los objetivos generales en el trabajo de auditoría a continuación se transcriben los -- primeros párrafos del boletín número 2 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Con tadores Públicos:

"Cuando el contador público es llamado a examinar los estados financieros preparados por una empresa, el objetivo final de su actuación profesional será el de dar un dictam en el que haga constar que dichos estados presentan - razonablemente la situación financiera y los resultados - de las operaciones de la empresa de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y que dichos principios de contabilidad han sido aplicados consistentemente en relación con el ejercicio anterior.

Para estar en condiciones de dar ese dictamen de una manera objetiva y con características profesionales, el contador público independiente necesita obtener una serie de conocimientos e informaciones sobre los propios estados financieros y sobre la empresa a que se refieren; dicho dictamen no puede emitirse sin que el contador público independiente haya obtenido, con certeza razonable, la convicción de:

- 1) La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan.
- 2) Los criterios y métodos usados para reflejar en la contabilidad y en los estados financieros dichos fenómenos.
- 3) Que los métodos usados son conforme a los principios de contabilidad que la profesión acepta generalmente y que estos principios han sido aplicados consistentemente.

El trabajo de auditoría tiene, por consiguiente, como finalidad inmediata el proporcionar al propio auditor los elementos de juicio y de convicción necesarios para poder emitir su dictamen de una manera objetiva y profesional. Es, por tanto, responsabilidad personal e independiente del propio auditor, el determinar la oportunidad y alcance de aplicación de estas pruebas, en tal forma que le suministren elementos de juicio suficientes para su opinión profesional".

Es así como se inducen los siguientes objetivos de carácter general a cumplir en cualquier revisión de auditoría de los párrafos anteriores del Boletín número 2 de la - - Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto - - Mexicano de Contadores Públicos:

1.- Obtener los elementos de juicio necesarios para fundamentar una opinión profesional:

A través de la utilización de métodos prácticos de investigación y prueba para lograr la información y comprobación necesarias para fundamentar su opinión profesional; recursos comunmente conocidos como las técnicas de Auditoría, - las cuales sólo se enuncian a continuación:

- Estudio General.
- Análisis de saldos y de movimientos.
- Confirmación.
- Investigación.
- Declaraciones o certificaciones.
- Observacion.
- Cálculo.

2.- Obtener los elementos de convicción necesarios para - poder emitir su dictamen de manera objetiva y profesional: Normalmente el contador público independiente no adquiere los elementos de convicción suficientes y necesarios para fundamentar su opinión profesional como resultado de una

prueba, sino frecuentemente los obtiene como resultado de la aplicación de varias pruebas diferentes a una misma -- partida o grupo de partidas sujetas a su revisión, aplica das de manera simultánea o sucesiva; siendo el propio juicio profesional y criterio personal del auditor el que -- establecerá el momento en que los elementos son suficientes para obtener las convicciones básicas dentro de este objetivo general:

- La autenticidad de los hechos y fenómenos.
- Los criterios y métodos usados para reflejar los mismos en la contabilidad.
- Que los criterios y métodos usados son conforme a los - principios y técnicas contables aceptados por la profesión.

El conjunto de técnicas que forman el examen de una partida o de un conjunto de hechos y circunstancias es lo que se denomina "Procedimientos de Auditoría" (1). Es también a juicio y criterio del Auditor, de acuerdo a las -- circunstancias en el desarrollo de su examen, el de establecer la clase de procedimientos a utilizar; su extensión o alcance y la época y oportunidad de la aplicación de los mismos a las partidas o hechos y circunstancias su jetos a su examen.

(1) Boletín 2 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del IMCP.

Así como del diseño y contenido de los papeles de trabajo de auditoría que utilizará para asentar la descripción de las pruebas realizadas, el resultado de las mismas y los datos e informaciones obtenidos durante su examen.

3.- Emitir su dictamen profesional, el cual consiste básicamente en su opinión profesional sobre la situación financiera de la entidad sujeta a examen:

El resultado final del trabajo de auditoría y la opinión que como consecuencia del mismo el auditor se ha formado, lo presenta en un documento cuya parte principal es la expresión de su opinión profesional, comunmente conocida como dictamen; al cual generalmente se le añaden comentarios ó ampliaciones a los datos que se sintetizan dentro del mismo dictamen, en cuyo caso también es conocido como informe de auditoría.

Estos documentos representan el objetivo general final en toda auditoría y son los únicos documentos que son entregados al cliente que solicita el examen de auditoría y -- los únicos que salen a la luz pública como resultado del examen efectuado; objetivo que no se logra sin haber cumplido satisfactoriamente y de una manera profesional y objetiva los primeros dos objetivos generales anteriormente enunciados.

B. Objetivos Específicos.

Dentro de este grupo se pueden clasificar los objetivos - individuales y particulares de los rubros que componen -- los estados financieros ó áreas específicas de la empresa a examinar, ya con un fin claro y conciso a cumplir permitiendo clasificarlos de la siguiente manera:

1.- Objetivo Principal.

Este objetivo nace de la naturaleza del trabajo de auditoría para el cual el auditor fué contratado y es de verdadera importancia el definirlo y establecerlo al princi--pio del examen y antes de llevar a cabo ó efectuar cual--quier investigación y/o prueba de auditoría.

Es importante conocer por parte de todo el personal de auditoría que interviene en el examen, cual será la - utilidad que se le va a dar al dictamen del auditor: si - es para la obtención de financiamientos, para efectos figurales, para la venta del negocio ó una parte del mismo, - para la Comisión Nacional de Valores por ser una empresa que cotiza sus acciones en la Bolsa de Valores, etc.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

La ventaja de definir claramente el objetivo principal de auditoría trae como resultado establecer de una manera objetiva y profesional las pruebas realmente necesarias, ajuicio del auditor, para alcanzar el objetivo establecido y evitar desviaciones de tiempo y esfuerzo en la aplica--ción de pruebas de auditoría que no aportarían ningún elemento de juicio para fundamentar la opinión del auditor - de acuerdo a la naturaleza del trabajo a desarrollar.

2.- Objetivos individuales.

Dentro de este grupo ~~se puede~~ catalogar a los objetivos específicos a perseguir en cada fase o área del trabajo de auditoría o de los rubros que componen los estados financieros sujetos a examen, es decir, el establecimiento claro y conciso de los objetivos individuales a perseguir en cada fase o renglón específico sujeto a examen.

Son en sí estos objetivos individuales el paso previo que sirve de base para el desarrollo, descripción y aplica---ción de los procedimientos a utilizar y aplicar en cada - área, durante el examen, ya sea a una partida ó a un grupo de hechos y circunstancias.

Es así como por ejemplo se establecerán los objetivos individuales a alcanzar en el examen de Inventarios, Activo Fijo , Ventas, etc., ó en el examen del control interno -

establecido de alguna área en particular de la empresa etc.

La definición clara y sencilla de los objetivos individuales repercutirá en el trabajo de auditoría en todos sus niveles en un mejor aprovechamiento del personal y en la obtención de un trabajo eficiente y de buena calidad profesional.

1.1.3. CARACTERISTICAS DE LA AUDITORIA.

Siendo los estados financieros las declaraciones que hace una entidad económica a terceros interesados sobre su situación financiera a una fecha determinada y sobre el resultado de sus operaciones y cambios en la situación financiera por un período determinado, es responsabilidad de la misma en la preparación de los estados financieros que los mismos sean objetivos, correctos y suficientes.

Aún así, quienes hacen uso de los estados financieros como una herramienta financiera básica y fundamental para la toma de decisiones, necesitan tener una confianza plena de que los mismos son correctos y fueron elaborados sobre bases y técnicas contables aceptadas y consistentes, que permitan no sólo la comparación con estados financieros a otras fechas de la misma entidad económica, sino también con estados financieros de otras entidades de características similares.

Esta confianza sobre la razonabilidad de la situación financiera y los resultados de operación y cambios en la situación financiera que otorgan los terceros a los estados financieros sólo se cumple y cobra fuerza cuando un tercero independiente a la entidad económica y por excelencia- el contador público emite una opinión profesional sobre - los mismos.

Es esta confianza la característica fundamental del trabajo de auditoría y lo que da validez real al dictamen o informe que rinde el contador público independiente como resultado final de su examen.

El contador público independiente al emitir un dictamen o informe de auditoría no sólo adquiere responsabilidad con la entidad económica que contrata sus servicios, sino también adquiere responsabilidad con cualquier tercero que - utilice su dictamen o informe para la toma de decisiones; esta responsabilidad implica tácitamente un servicio al - público en general, siendo esta responsabilidad otra ca-racterística importante del trabajo de auditoría.

La confianza pública que otorgan los terceros a la opi----nión profesional del contador público independiente sólo descansa y está respaldada por sus características personales y prestigio, así como por la calidad profesional de su trabajo, la importancia y magnitud de la responsabili-

dad que adquiere con terceros al emitir su dictamen no se encuentra dentro de ningún marco jurídico legal, ya que - la opinión que expresa no se refiere a certificar los estados financieros sujetos a su examen, puesto que la pala
bra certificar implica una verdad absoluta e irrefutable- y debe tenerse presente que los estados financieros no re
flejan verdad absoluta, ya que incluyen una serie de estimaciones y consideraciones basadas en el buen juicio de - la aplicación de los Principios de Contabilidad General--
mente Aceptados. Tampoco se refiere a dar fé pública sobre los estados financieros ya que esto implica dar plena validez jurídica a los hechos asentados en los mismos.

Es así que otra de las características principales de la auditoría es que la opinión del contador público no tiene fuerza legal jurídica ya que no certifica o da fé pública sobre los estados financieros, sólo opina sobre la razona
bilidad de los mismos y su fuerza se basa por la confianza pública que le otorgan a su opinión profesional los -- terceros interesados en la misma.

Es así que en base a esta confianza pública sólidamente - reconocida, que los terceros interesados en la situación- financiera de una entidad económica utilizan el dictamen- ó informe de auditoría como una base firme para la toma - de decisiones de acuerdo a sus objetivos particulares como a continuación se presenta a manera de ejemplo y de ca
rácter enunciativo:

ACCIONISTAS:

- Determinar la productividad de su inversión.
- Solvencia.
- Aprobación anual de los resultados de operación y cam
bios en la situación financiera del período.
- Medir la actuación del Consejo de Administración du--
rante su gestión.
- Medir el logro y cumplimiento de objetivos.

INSTITUCIONES DE FINANCIAMIENTO:

- Seguridad y garantía de los créditos otorgados.
- Productividad del Negocio.
- Cumplimiento con restricciones y compromisos.
- Capacidad de pago a corto y largo plazo (liquidez)

PROVEEDORES:

- Capacidad de compra.
- Capacidad de pago.

GOBIERNO:

- Verificar el cumplimiento fiel y oportuno de las obligaciones fiscales.
- Productividad del negocio.

TRABAJADORES.

- Determinación y cumplimiento fiel en la determinación de la participación de utilidades.
- Productividad del Negocio.

NUEVOS INVERSIONISTAS:

- Productividad de la empresa.
- Utilidad contable por acción.
- Valor contable por acción.
- Determinación del precio de compra del negocio.

1.2. NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS.

En base al hecho fundamental en el cual descansa el trabajo profesional de auditoría, la confianza pública, que le es otorgada a su opinión profesional sobre la situación financiera de una entidad económica por terceros; ha sido preocupación constante de la profesión el establecer las reglas ó principios generales encaminados a normar la actuación del contador público independiente en este campo. Tales principios ó reglas generales deberían estar encaminados a asegurar que el trabajo de auditoría se desarrollase siempre a un alto nivel de calidad y que con esto permitiese reforzar esa confianza pública fundamental otorgada al trabajo profesional de auditoría.

Siendo que el resultado final del trabajo de auditoría, es decir, el dictamen ó informe de auditoría será utilizado no sólo por el cliente que contrata sus servicios profesionales, sino por terceras personas desconocidas para él, resultaba importante por este carácter de responsabilidad social que tales principios ó reglas generales no sólo contuvieran normas relativas a la calidad del trabajo de auditoría, sino también sobre la misma personalidad del contador público independiente así como sobre el contenido de su dictamen.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

El contador público como auditor, durante el desarrollo de su trabajo, aplica los conocimientos técnicos especializados que conforman el cuerpo técnico de la profesión, efectuando normalmente pruebas selectivas a los estados financieros sujetos a su examen mediante el uso de procedimientos de auditoría. En un principio la profesión consideró que se podría lograr obtener un alto nivel de calidad del trabajo del auditor estableciendo procedimientos mínimos obligatorios para el desempeño del trabajo de auditoría, pero pronto la experiencia demostró la imposibilidad práctica de lograr este objetivo; imposibilidad --- práctica que resulta lógica ante la gran diversidad de negocios ó entidades existentes con diversos fines o actividades, ya sean de carácter comercial, industrial, agrícola, etc; los cuales normalmente tienen sus características propias aún cuando se traten de dos entidades económicas dedicadas al mismo giro ó actividad, así como de la imposibilidad de establecer procedimientos específicos de revisión sobre la diversidad de hechos y situaciones económicas financieras que se presentan en los mismos y que resultan cambiantes conforme a las circunstancias y épocas en que estos fenómenos financieros ocurren.

Cabe mencionar al respecto el siguiente párrafo del Boletín 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos: "La auditoría no es una actividad meramente mecánica que implique la --

aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, -- una vez aplicados, son de carácter indudable.

La auditoría exige el ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro, para juzgar los procedimientos a seguirse, para estimar los resultados obtenidos, para adaptarse a las cambiantes circunstancias de los negocios".

Ante la imposibilidad, por las razones expuestas, de establecer procedimientos mínimos de auditoría a cumplir, la profesión optó por establecer reglas ó principios de carácter general que sirvieran de base a los propios procedimientos de auditoría y que contuvieran normas fundamentales y básicas a cumplir en el desarrollo de cualquier tipo de auditoría. A estos principios fundamentales se les llamó Normas de Auditoría.

En resumen se puede concluir que ante la imposibilidad de reglamentar en forma específica el trabajo de auditoría, ya que éste esta sujeto al criterio profesional del auditor el cual se debe de optimizar conforme a las circunstancias que se le presenten; la profesión consideró que se puede mantener la calidad del trabajo de auditoría mediante la fijación de normas de auditoría de carácter general, a las cuales debe siempre sujetarse el criterio individual del auditor.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1.2.1. CONCEPTO.

De acuerdo a su definición gramatical, la palabra norma - significa regla que se debe seguir ó a que se deben ajustar las acciones; por lo que una definición llana y sencilla de normas de auditoría de acuerdo a su definición gramatical sería:

reglas que se deben seguir ó a que se deben ajustar las - acciones de auditoría.

El Instituto Americano de Contadores Públicos opina que:

"Las normas de auditoría, como cosa distinta de los procedimientos de auditoría, se refieren, no solamente a las - cualidades profesionales del auditor, sino también al ejercicio de su juicio en el desarrollo de su examen y a - la información relativa a él".

El mismo organismo opina que las normas de auditoría deben considerarse como los principios subyacentes de la auditoría que controlan la naturaleza y extensión de la evidencia que va a obtenerse mediante los procedimientos de auditoría.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de

la Comisión de Procedimientos de Auditoría, opina que:
"Las normas de auditoría generalmente aceptadas son los -
requisitos de calidad relativos a la personalidad del au-
ditor y al trabajo que desempeña, que se derivan de la na
turalidad profesional de la actividad de auditoría y de --
sus características específicas".

Conjugando las opiniones anteriores las normas de audito-
ría generalmente aceptadas son: las reglas que debe se---
guir el contador público independiente durante el ejerci-
cio de su juicio profesional, en el desarrollo de su exa-
men y a la información relativa a él, así como de las cu
lidades profesionales que debe satisfacer para poder lle-
varlo a cabo, como requisitos de calidad básicos durante-
el desempeño del trabajo de auditoría.

1.2.2. OBJETIVO.

Como se citó anteriormente, la actividad profesional y ad
judicativa por excelencia al contador público independien-
te es el trabajo de auditoría y el resultado del mismo es
válido y toma fuerza en base a la confianza pública que -
le otorgan al mismo los terceros interesados en la toma -
de decisiones sobre el negocio ó ente económico dictaminado
do.

Esta confianza pública subsistirá ó desaparecerá, se hará

cada vez más sólida o se debilitará, en la medida en que se garantice el nivel de calidad tanto del trabajo profesional de auditoría y de los informes que se deriven de él así como de las cualidades profesionales de quien lo realice.

Por consiguiente el objetivo fundamental que persiguen -- las normas de auditoría generalmente aceptadas es el de mantener la confianza pública mediante el establecimiento de normas de calidad relativas a las cualidades profesionales del auditor así como de su trabajo y de los informes relativos al mismo.

1.2.3. CLASIFICACION.

El boletín 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos establece la siguiente clasificación de las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales divide en tres grandes grupos:

- I. Normas personales.
- II. Normas relativas a la ejecución del trabajo.
- III. Normas relativas a la información y dictamen.

I. Normas Personales.

El Boletín 3 establece al respecto: "Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional".

Son pues, las normas personales desde el punto de vista de su definición, en términos generales: los requisitos y cualidades a cumplir por cualquier contador público interesado en asumir un trabajo de auditoría; representan para él mismo las reglas ó objetivos personales a cumplir y será su juicio personal el que considerará, de acuerdo a su misma trayectoria, honestidad y características profesionales desarrolladas, haber cumplido estas reglas y sentirse apto al nivel profesional que las mismas normas implican.

Sin embargo, el cumplimiento del auditor a las normas de auditoría personales no descansan sólo en base al juicio-subjetivo que el mismo auditor les infiere respecto a su persona; sino que esta consideración personal del auditor se verá reforzada por la confianza que le otorguen a su personalidad sus clientes y los terceros interesados en -

su examen; confianza pública que descansa principalmente por los méritos y prestigio profesional adquiridos por el auditor a través de su practica profesional.

Mérito y prestigio profesional que se alcanza mediante el reconocimiento general que le es otorgado por terceros en base de haber demostrado ampliamente su capacidad técnica profesional en el desarrollo de sus servicios profesionales.

La profesión en México ha establecido la siguiente clasificación de las normas personales:

1) Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional.

El adiestramiento técnico adecuado, la experiencia y los conocimientos adquiridos a lo largo de la vida profesional son un conjunto de cualidades que todo profesional, - cualquiera que sea, debe tener para aceptar un trabajo. Se entiende por entrenamiento técnico la adquisición de - los conocimientos y habilidades que son necesarios para - el desempeño del trabajo y es, por consiguiente, un fundamento indispensable de la capacidad profesional, la cual - representa la madurez de juicio adquirida a través de la - experiencia obtenida en la práctica de la auditoría.

Sin embargo, no basta la preparación escolar conducente -

a la obtención del título de contador público. La auditoría y el ejercicio de las actividades propias de esta profesión requieren un acopio de madurez, conocimientos y habilidades que es muy difícil transmitir por la mera preparación escolar. Debe pues, completarse la preparación escolar con una preparación adquirida en la experiencia --- práctica. Es conveniente que el contador público que se gradúa, complete la preparación mediante un período razonable de práctica bajo la dirección de un auditor profesional experimentado.

Es imposible determinar el tiempo que debe abarcar esa experiencia, pues depende de las propias cualidades de la persona así como de los tipos de problemas a los que se enfrenta en su experiencia profesional y del grado de responsabilidad que asuma en los trabajos desarrollados.

Ya que la capacidad profesional no es una cosa que se adquiera en forma definitiva, es necesario que el auditor se mantenga en una continua revisión de sus conocimientos y capacidad técnica para estar al corriente de los avances en las disciplinas que afectan su actividad. En términos generales el contador público independiente adquiere la primer norma personal de auditoría a través del cumplimiento de las siguientes fases:

- Cumplir con los estudios universitarios a nivel licen-

ciatura y obtener el título de Contador Público.

- Complementar sus estudios profesionales con un período razonable de práctica profesional en el campo de auditoría que le permita desarrollar y adquirir una sólida madurez y juicio profesional. Este período de práctica profesional depende y esta en función de las habilidades y cualidades de cada persona en lo particular.

- Obtener una sólida capacidad profesional la cual se puede interpretar como el conjunto de experiencias, conocimientos, habilidades y madurez adquiridas a través de su desarrollo profesional. Esta capacidad profesional es ilimitable y no esta en sentido de ser adquirida una sola vez, sino es una cualidad que se desarrolla durante toda la vida profesional del auditor y ésta será cada vez más sólida dependiendo fundamentalmente del grado de problemas a que se enfrente y del grado de responsabilidad que asuma en los mismos.

2) Cuidado y Diligencia Profesional.

No basta que el profesional tenga la capacidad para desarrollar las actividades de su profesión, es necesario que estas actividades se lleven a cabo con la atención, diligencia y cuidado de una persona que ha aceptado la responsabilidad que el trabajo implica.

El hombre no es infalible, pero las posibilidades de ----

error se reducen si se emplea el cuidado y diligencia necesarios; requiriéndose una revisión crítica en cada nivel de supervisión del trabajo efectuado y del criterio empleado por aquellos que intervinieron en el examen.

Todo hombre que ofrece sus servicios a otro y es empleado por él, asume el deber de ejercitar en el empleo toda la capacidad que posee, con cuidado y diligencia razonables. Y si sus pretensiones son infundadas, comete una especie de fraude con respecto a cada persona que lo emplea, la cual deposita toda su confianza en la creencia de su capacidad técnica para llevar a cabo sus servicios profesionales.

El contador público que emita un dictamen ó informe de auditoría debe poner su atención máxima para evitar caer en faltas graves que demeriten la calidad de su trabajo y pongan en duda su prestigio y el de la profesión en general.

El auditor debe tener cuidado y diligencia profesional en:

- La Planeación general y específica del trabajo de auditoría.
- Los exámenes e investigaciones que efectúe.
- La utilización de su criterio y juicio profesional en la determinación, oportunidad y alcance de los procedi-

mientos de auditoría a aplicar durante su examen.

- La obtención de la evidencia comprobatoria que le permi
ta obtener los elementos de juicio suficientes para fun
damentar su opinión profesional.

En general, el auditor debe tener presente en todas las -
etapas y fases del trabajo de auditoría la segunda norma-
de auditoría relativa a las cualidades personales del au-
ditor.

El auditor será responsable ante quien lo emplea y ante -
los terceros interesados en su examen por negligencia, ma
la fé o falta de honradez pero nunca por pérdidas que se-
deriven de meros errores de juicio.

3. Independencia Mental.

El objetivo inmediato del trabajo de auditoría es el de -
obtener los elementos de juicio suficientes y competentes
para fundamentar y emitir una opinión profesional.

Es en este sentido que el objetivo final para el cual es-
contratado el auditor es para emitir una opinión sobre la
información financiera que ha sido generada y preparada --
por una empresa; en otros términos, su intervención es co
mo una especie de juez para dictaminar sobre la veracidad,
suficiencia y razonabilidad de la situación financiera de
la empresa; su opinión es importante para la misma empre-

sa y para los terceros interesados en ella; ya que su opi
nión reforzará la confianza del público en general sobre
la situación financiera dictaminada.

Es por esta razón fundamental que el auditor debe mante--
ner una actitud de independencia mental durante todas las
fases del trabajo de auditoría y principalmente al emitir
su opinión profesional.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría opina que exis
te independencia mental en una persona, cuando los jui---
cios que esa persona formula se fundan en los elementos -
objetivos del caso que va a juzgar. No existe independen
cia mental cuando la opinión ó el juicio es influido por-
consideraciones de orden subjetivo, independientes de los
elementos objetivos del caso, (1).

La opinión del auditor se debe de fundamentar sobre los -
hechos y circunstancias objetivos del caso, y tendrá inde
pendencia mental cuando al dictaminar los estados finan--
cieros actúe libre de cualquier presión que pudiese lle--
gar a influenciar sus decisiones y opinión profesional.

La utilidad de la opinión del auditor no sólo estará en -

(1) Boletín 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del IMCP.

función a la actitud de independencia mental que el auditor haya ejercido durante su examen, sino que también las personas que van a utilizar su trabajo le den validez al mismo al confiar en que esta actitud de independencia mental fué llevada a cabo durante la ejecución del trabajo de auditoría.

En relación a las normas de auditoría relativas a la personalidad del auditor el Reglamento de ética profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos establece:

Artículo 2.16 - Es necesario como requisito previo para que el contador público ofrezca sus servicios, tener entrenamiento técnico adecuado y capacidad, que le permitan realizar las actividades profesionales satisfactoriamente para sus clientes y las personas que van a depender del resultado de su trabajo. En el desempeño del mismo deben poner: la atención, el cuidado y la diligencia que buena mente puedan esperarse de una persona con sentido de responsabilidad.

Artículo 2.17 - Los juicios y opiniones que emita el contador público deberán darse con independencia mental o sea, fundados en los elementos objetivos del caso que va a juzgar, sin que sean influidos por consideraciones de orden subjetivo.

Artículo 2.11. - El contador público será considerado -- culpable de un acto que desacredite la profesión, entre - otros casos, si al expresar su opinión respecto a los es- tados financieros que haya examinado o al presentar cual- quier otra información profesional;

- a) Omite un hecho importante que conozca y sea necesario- manifestarlo para que los estados financieros o sus infor- mes no desorienten o induzcan a conclusiones erróneas.
- b) No informar claramente sobre cualquier dato falso im- portante del cual tenga conocimiento.
- c) Incurre en negligencia grave en la ejecución de su tra- bajo profesional o al rendir el informe correspondiente.

Artículo 2.0.1. - El contador público que actúe en forma- independiente, acepta la obligación de sostener un crite- rio libre e imparcial, ya sea en su carácter de auditor - externo, o bien cuando actúe como consultor de empresas.

Se considera que no hay independencia ni imparcialidad pa- ra expresar una opinión acerca de los estados financieros cuentas y documentos ó en su actividad como consultor de- empresas, si su opinión sirve de base a terceros para to- mar decisiones, cuando el contador público:

- a) Sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea -- recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuar-

to y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración o en las cuentas del propietario cliente.

b) Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser: director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculado económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.

c) Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión o pretenda tener alguna ingerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio.

d) Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que contrató sus servicios profesionales, y exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancias en las cuales su emolumento depende del éxito de cualquier transacción excepto de honorarios que-

se relacionen con impuestos o derechos, en que las conclusiones dependan de autoridades competentes y no del contador público.

e) Sea agente de bolsa de valores en ejercicio.

f) Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga - ingerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes - para fines fiscales; fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia.

II. Normas de Ejecución del Trabajo.

El contador público debe tener cuidado y diligencia profesional adecuadas durante la ejecución de su trabajo.

Ante la imposibilidad práctica de definir para cada trabajo en particular lo que puede representar un cuidado y diligencia adecuadas, la profesión determinó ciertos elementos básicos, fundamentales en cualquier ejecución del trabajo, de carácter general que en cuanto a su aplicación y cumplimiento constituyen la especificación particular al nivel mínimo indispensable; estos elementos básicos de -- cuidado y diligencia son los que constituyen las normas - denominadas de ejecución del trabajo:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

1. Planeación y Supervisión.

Siendo la primera norma relativa a la ejecución del trabajo el tema principal de este estudio, el cual se desarrolla ampliamente en los capítulos segundo y tercero sólo se mencionaran en este inciso sus conceptos generales.

El trabajo de auditoría, como cualquier trabajo profesional busca un objetivo definido; en este caso es el de suministrar al auditor elementos de juicio suficientes y competentes para su opinión. Por consecuencia, para que un trabajo profesional lleve perspectivas de realizarse con éxito tiene que ser planeado en el sentido de prever, antes de emprender cada fase del trabajo, cuales procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados y los papeles de trabajo en que van a registrarse sus resultados.

La planeación es indispensable para asegurar resultados satisfactorios en una auditoría. Consiste en determinar planes y programas de trabajo una vez hechos los estudios que se requieren para tener un conocimiento profundo de la empresa que se dictaminará. Una planeación adecuada debe considerar elementos como: importancia relativa, ---

riesgo probable y la oportunidad de las pruebas.

La supervisión se deriva de la delegación de funciones -- que el contador público decide hacer en una revisión de -- estados financieros y consiste en dirigir y orientar a -- los ayudantes en la ejecución del trabajo y cerciorarse -- de la efectividad con que lo realizan. La supervisión -- debe ejercerse en todos los niveles y circunstancias, ya -- que el contador público que dictamina asume la responsabi -- lidad total por el trabajo desempeñado y sus ayudantes no -- tienen ninguna responsabilidad ante terceras personas.

En la aplicación de los procedimientos de auditoría existen diversidad de labores de ejecución que no requieren -- la capacidad profesional del auditor y que pueden ser eje -- cutados a niveles más rutinarios. Normalmente el auditor se ayuda para la ejecución de los actos de rutina y para -- los juicios y decisiones menores, de la ayuda de auxilia -- res o ayudantes, debidamente agrupados y jerarquizados de -- acuerdo con el tipo de trabajo que van a realizar y con -- su propia capacidad y preparación; por lo que dentro de -- las fases de planeación se debe incluir una adecuada uti -- lización de ayudantes y una distribución apropiada de las -- labores entre ellos.

2.- Estudio y evaluación del control interno.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Esta norma enuncia en esencia que se deben de conocer los pasos que siguen las operaciones dentro de un ente económico, las rutinas de comprobación y demás factores que -- aseguren el adecuado reflejo en los registros contables - de las operaciones y hechos económicos que afecten la situación financiera, así como la protección que tales elementos proporcionen a los activos de la empresa y que una vez conocidos, se juzgue la efectividad con que están cumpliendo su propósito. Como resultado de una revisión del control interno se determinarán los alcances necesarios y oportunidad en la aplicación de los procedimientos de auditoría.

Toda empresa en particular tiene determinadas sus características propias de operar, su forma de tramitar interiormente sus asuntos, las medidas que adopta para controlar la exactitud de sus operaciones y su pase a los libros y a los estados financieros.

Son estas circunstancias particulares que el auditor debe conocer y dominar para poder determinar que tipos de procedimientos va a utilizar, que extensión les va a dar y - en que oportunidad los va aplicar. Sin el estudio y evaluación adecuado del control interno el cumplimiento del trabajo de auditoría no llenaría su función, de ahí la -- importancia de esta norma básica dentro de la planeación del trabajo de auditoría ya que toda prueba de auditoría-

en cuanto a su alcance, tipo y oportunidad deberá estar fundamentada y originada sobre el estudio y evaluación del control interno.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín 5 incluye la definición que del control interno emitió la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos:

"El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección".

Esta definición reconoce que el sistema de control interno se extiende más allá de las funciones que directamente corresponden a los departamentos contables y financieros. Por lo mismo, la Comisión de Procedimientos de Auditoría establece que para cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas en lo referente al estudio y evaluación del control interno; sólo es obligatorio el examen del control interno contable, ó sea, el estudio y evaluación de los métodos y registros que producen la información financiera que ha de dictaminar.

De la definición anterior se puede establecer que los ---

objetivos del control interno son: información suficiente, protección de los activos y eficiencia de operación; objetivos que se alcanzan satisfactoriamente mediante una --- efectiva estructura organizacional, la adecuada planea--- ción, implementación y cumplimiento de los procedimientos internos adoptados por parte de personal idóneo para - llevarlos a cabo, supervisados continuamente en todos sus niveles mediante una efectiva planeación y sistematiza--- ción de procedimientos.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos establece al respecto en su boletín 5, como elementos básicos del control interno la siguiente clasificación;

a) Organización

Los elementos del control interno en que interviene la -- organización son: Dirección, Coordinación, División de la bores y Asignación de responsabilidades.

b) Procedimiento.

No basta sólo con una adecuada organización, sino que es necesario una serie de procedimientos que garanticen la - sólidez de la misma, como son: Planeación y Sistematiza--- ción, Registros y Formas e Informes.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

c) Personal.

Para que se cumpla el objetivo del control interno es necesario que las actividades que se realizan sean llevadas a cabo por personal idóneo. Para dar efecto a lo antes mencionado es necesario contar con los siguientes elementos: Entrenamientos, eficiencia, moralidad y retribución.

d) Supervisión.

Para que se realicen adecuadamente los elementos del control interno es necesario ejercer una adecuada supervisión en los diferentes niveles en forma directa e indirecta.

Siendo que se considera que el estudio y evaluación del control interno es más que nada la impresión mental que cada una de las diversas actividades del negocio provocan en el auditor, dicho examen y sus conclusiones relativas se deben hacer constar en papeles de trabajo.

Existen los siguientes tres métodos para registrar el examen del control interno en los papeles de trabajo: (1)

1.-Método Descriptivo: por el cual se relacionan en los -

(1) Boletín No. 5 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del IMCP.

papeles las diversas características del control interno, clasificadas por actividades, departamentos, funcionarios o empleados o registros de contabilidad que intervienen en el sistema.

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

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

Sin embargo debe ser el criterio del auditor, el que elegirá los métodos a seguir para obtener los mejores resultados del examen y dejar las constancias más claras del trabajo hecho, a base de combinarlos en la medida que lo considere adecuado.

3.- Obtención de evidencia suficiente y competente.

El objetivo de los procedimientos de auditoría es suministrar al auditor elementos de juicio para su opinión.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

El juicio definitivo del auditor consistirá en decidir si se ha suministrado el material suficiente, la evidencia - comprobatoria, para ilustrar su juicio en forma tal que de él se obtenga una evidencia razonable para fundamentar su opinión profesional.

Por evidencia comprobatoria se puede entender al conjunto de elementos como inspecciones, observaciones, indagaciones y obtención de confirmaciones que prueban la autenticidad de los hechos, así como la corrección de los criterios contables que utiliza la empresa. La evidencia comprobatoria que se obtenga debe ser suficiente y competente; será suficiente cuando los resultados que se obtengan proporcionen la certeza moral para poder opinar; entendiéndose como certeza moral al grado de seguridad dictado por la prudencia y que es el que se usa como guía en la mayor parte de las actividades humanas; será competente - en cuanto a que debe referirse a los hechos que realmente tengan importancia en relación a los estados financieros, guiándose para este fin por los criterios de importancia-relativa y riesgo probable.

Una partida tiene importancia relativa cuando un cambio - en ella, en su presentación, en su valuación, en su descripción o en cualquiera de sus elementos pudiera modificar la decisión de un lector informado sobre los estados-financieros.

Por otro lado al ser prácticamente imposible adquirir una certeza absoluta sobre los hechos y criterios que se examinan; las deficiencias encontradas en el examen o el grado de comprobación necesario varían de acuerdo con la naturaleza de las partidas; es aquí que el criterio del auditor debe contemplar y graduar sus procedimientos de acuerdo con el riesgo relativo de error que corre en cada uno de los grupos sometidos a su examen.

Los criterios de importancia relativa y riesgo probable varían de empresa a empresa dependiendo del tipo de negocio de que se trate y de sus características especiales y particulares de operación. Una partida contable o rubro de los estados financieros que puede ser de importancia relativa y riesgo probable en una empresa; ese mismo rubro ó partida contable de los estados financieros en otra empresa puede carecer de importancia relativa y riesgo probable.

Es por ello que el criterio y capacidad profesional del auditor es el que decidirá la importancia relativa y el riesgo probable de las partidas y/o hechos sujetos a su examen de acuerdo con las circunstancias especiales de la empresa y del tipo de negocio del cual se trate.

III Normas de Información y Dictamen.

Se entiende por normas de información y dictamen a aquellas que establecen los requisitos mínimos de calidad que debe reunir el informe o dictamen que da el contador público sobre los estados financieros que revisa. Se refiere a la mención que hace el auditor sobre su relación con dichos estados y la responsabilidad que asume con respecto a ellos; a que están de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior, a la suficiencia que deben tener las declaraciones informativas y al tipo de opinión que debe dar el contador público.

Es propiamente el dictamen o informe de auditoría el resultado final del trabajo de auditoría; en sí, es el único documento, de todo el trabajo desarrollado durante la auditoría, que queda al alcance del cliente y de los terceros interesados en la situación financiera de la empresa examinada.

El dictamen o informe de auditoría se convierte prácticamente en el único documento sobre el cual el cliente y --

los terceros interesados depositan toda su confianza para la toma de decisiones sobre el ente económico auditado; - es por esta confianza otorgada al dictamen o informe de auditoría por el cliente y los terceros interesados que adquiere una importancia fundamental dentro de la profesión contable y hace necesario establecer ciertas reglas de carácter general que regulen al mismo en cuanto a los requisitos mínimos de calidad que debe reunir.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su Boletín número 21 - define al dictamen del contador público como "El documento formal suscrito por el profesional conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente".

Actualmente existen dos formatos estandar de dictamen sobre estados financieros y los cuales son los más usuales:

1. Dictamen largo:

"He examinado el balance general de . . . al . . . y los estados de resultados y de utilidades acumuladas y de cambios en la posición financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente acepta--

das y en consecuencia incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de . . . al . . . y el resultado de sus operaciones y de cambios en la situación financiera del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior".

2. Dictamen corto:

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan preparados por la Administración de la Empresa presentan razonablemente la situación financiera de . . . al . . . y los estados de resultados y de utilidades acumuladas y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre las mismas bases consistentes con las del año anterior".

ler. Norma de dictamen e información:

Aclaración de la relación con los estados financieros y -
la responsabilidad asumida respecto a ellos.

Normalmente los servicios profesionales que el contador -
público ofrece y puede prestar no son exclusivamente so--
bre el área de auditoría sino por su capacidad y prepara--
ción profesional presta otro tipo de servicios diferentes
de la auditoría tales como preparación de estados finan--
cieros, de carácter general o para fines especiales sin -
efectuar una auditoría de los mismos; la interpretación -
de estados financieros; la revisión o auditoría parcial -
de partidas o rubros que estando dentro de los estados fi
nancieros no forman su totalidad; servicios de asesoría -
fiscal, administrativa, etc., puede por este motivo que -
en consecuencia sea que en una ó en otra forma su nombre-
aparezca asociado a ciertos estados financieros.

Por otro lado en la mente pública su función de contador-
público esta normalmente asociada a su actividad como au-
ditor.

Por lo tanto, para evitar confusiones al público en gene-

ral por las razones anteriormente expuestas y por defensa de su propia posición y responsabilidad, todo contador público que permita que su nombre quede asociado expresa ó implícitamente a un grupo de estados financieros, tiene la obligación de establecer claramente su relación y responsabilidad con los mismos.

Cuando el nombre del contador público quede asociado a -- ciertos estados financieros en vista de que sea funcionario de la empresa, debe aclararse de manera precisa y expresa esta relación, normalmente posponiendo a su nombre la posición que ocupa en la empresa. Si se trata de un contador público independiente que realiza actividades -- profesionales sin que haya o vaya a realizar un examen de auditoría a los mismos, el contador público debe evitar -- cualquier confusión o interpretación errónea, expresando de manera clara y precisa la naturaleza de su relación -- con los estados financieros y en su caso el alcance del -- trabajo realizado; por contra si su objetivo es efectuar un examen o haberlo efectuado deberá expresarlo de manera clara.

2° Norma. Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.

La comisión de principios de contabilidad del Instituto -- Mexicano de Contadores Públicos define en su boletín núme

ro A-1 a los principios de contabilidad como "Los conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del arte económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros".

Asimismo dicho boletín establece que:

Los principios de contabilidad que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros son:

- Principio de la entidad.
- Principio de realización.
- Principio del período contable.

Los principios de contabilidad que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación son:

- Principio del valor histórico original.
- Principio del negocio en marcha.
- Principio de la dualidad económica.

El principio que se refiere a la información es el:

- Principio de revelación suficiente.

Los principios de contabilidad que abarcan las clasifica-

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ciones anteriores como requisitos generales del sistema -
son:

- Principio de importancia relativa.
- Principio de consistencia.

Son en resumen los principios de contabilidad los postulados básicos en la profesión contable que sirven de guía - para uniformar los criterios de contabilización y preparación de estados financieros que se convierten en reglas - particulares de aplicación al identificarlos de manera es pecífica e individual con algún rubro de los estados fi--nancieros, siempre guiados por la aplicación de estas re--glas mediante el criterio prudencial al seleccionar las - mismas de acuerdo a las circunstancias particulares de cada caso.

La observancia de los principios de contabilidad en la p--preparación de los estados financieros hace posible que - se tenga un grado de certeza razonable sobre lo que representan las descripciones, agrupaciones y cifras que for--man parte de los estados financieros, y la comparación de los mismos estados financieros con los de otras empresas.

Por tanto es necesario que el auditor al rendir su dicta--men o informe de auditoría declare si en su opinión los - estados financieros examinados presentan razonablemente -

la posición financiera y los resultados de operación y de cambios en la posición financiera de la empresa con principios de contabilidad generalmente aceptados.

3er. Norma. Consistencia en la aplicación de los princi
pios de contabilidad.

La interpretación de los estados financieros requiere en la mayoría de los casos, la posibilidad de comparar la situación financiera de una empresa en distintos momentos - de su vida y los resultados de operación en distintos períodos de su actividad. Esto no sería posible si los es
tados financieros relativos a las distintas épocas ó pe--
ríodos han sido formulados bajo bases diferentes o utilizando principios distintos.

Por lo tanto es necesario que los pr
incipios de contabili
dad sean observados consistentemente no sólo dentro del -
ejercicio al que se refieren los estados financieros, si-
no también en relación con ejercicios anteriores.

En resumen el objetivo que persigue la tercer norma de --
auditoría de información, consiste en asegurar que la com
parabilidad de los estados financieros entre distintos pe
ríodos no haya sido afectada en grado importante por cam-
bios en principios de contabilidad y si por contra la com
parabilidad se ha visto afectada en grado importante por-

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

cambios en principios de contabilidad, requerir del auditor independiente la manera apropiada de informar sobre dichos cambios.

4a. Norma. Suficiencia de las declaraciones informativas.

Las declaraciones informativas en los estados financieros deben considerarse como razonablemente adecuadas a menos que se indique lo contrario en el dictamen o informe de auditoría.

La razonabilidad de la presentación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, incluye las declaraciones informativas referentes a cuestiones importantes, las cuales a manera de ejemplo en forma enunciativa y no limitativa se podrían referir a cuestiones como forma, disposición y contenido de los estados financieros y sus notas anexas; la terminología empleada en la misma, la clasificación de las partidas en los estados, las bases de cuantificación de las cantidades presentadas en rubros como por ejemplo inventarios, propiedades, planta y equipo, etc.; información acerca de gravámenes sobre activos, restricciones sobre dividendos, pasivos contingentes, compromisos con instituciones de crédito, etc.

5a. Norma. Salvedades.

Como ya lo hemos señalado el objetivo final del auditor es emitir su opinión profesional sobre los estados financieros examinados por medio de un documento comunmente conocido como dictamen o informe de auditoría el cual en su contenido el auditor hace referencia a las siguientes afirmaciones básicas (dictamen largo):

- 1.- Haber efectuado su examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- 2.- Haber aplicado todos los procedimientos de Auditoría - que consideró necesarios en las circunstancias.
- 3.- Que los estados financieros presentan razonablemente - su situación financiera de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 4.- Que los principios de contabilidad generalmente aceptados fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

El auditor durante el desarrollo de su examen se puede en

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

contrar ante circunstancias ó hechos que le impidan obtener los elementos suficientes de juicio para fundamentar su opinión; ó partidas, hechos ó prácticas contables que no cumplen con principios de contabilidad generalmente aceptados; situaciones que son importantes y le impiden opinar sin excepciones sobre las afirmaciones básicas de su dictamen, más sin embargo estas situaciones y hechos afectan una parte importante de los estados financieros, pero no modifican el panorama general de los mismos en forma definitiva y conjunta por lo que bajo estas condiciones se ve obligado a mencionar tales hechos ó circunstancias como una salvedad al cumplimiento de alguna de las afirmaciones básicas contenidas en su dictamen.

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

El auditor al hacer una salvedad en su dictamen debe expresarla con toda claridad, fundamentar, razonada y claramente el motivo que lo condujo a dicha salvedad, cual es la trascendencia e importancia relativa que la salvedad tiene dentro del panorama general que los estados financieros ofrecen sobre la situación financiera o los resultados de operación de la empresa.

6a. Norma. Abstención de opinión.

Esta norma es de honradez profesional ya que se refiere a la imposibilidad en que se puede encontrar el contador público para opinar sobre si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Cuando el auditor no ha obtenido los elementos de juicio suficientes para fundamentar su opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, el debe aclarar en su dictamen que está imposibilitado para expresar una opinión sobre dichos estados. La necesidad de abstenerse de opinar puede originarse, ya sea por limitaciones serias en el alcance de su examen o por la presencia de incertidumbres poco usuales con respecto al importe de una partida, o a la posible existencia de una cuestión que afecte de modo importante la situación financiera o el resultado de las operaciones, ocasionando que el auditor no cuente con los elementos de juicio suficientes para formarse una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto.

Opinión Parcial.- Una opinión parcial difiere de una opinión con salvedades. En una opinión con salvedades, el au

ditor expresa su opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, al mismo tiempo que indica claramente la salvedad que, a su criterio, no imposibilita su opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto. En el caso de una opinión parcial, el auditor ha llegado a la conclusión de que debe abstenerse de expresar su opinión o bien de que debe expresar una opinión negativa sobre los estados tomados en conjunto; no obstante conforme a las circunstancias derivado del alcance de su examen, en ocasiones se justifica su expresión de una opinión que se limita a ciertas partidas de los estados financieros sobre los que ha podido satisfacerse.

El auditor puede emitir una opinión parcial solamente cuando, a su juicio, el alcance de su examen y los resultados del mismo lo justifican, y se acompaña de una abstención de opinión ó de una opinión negativa con respecto a los estados financieros tomados en conjunto.

2.- PLANEACION DE LA AUDITORIA

Para el mejor logro de sus objetivos, toda actividad humana requiere contar con una adecuada administración que garantice el mejor aprovechamiento de los recursos y la consideración de todos los factores que afecten su realización.

En el examen de los estados financieros de una empresa que el contador público lleve a cabo en su carácter de auditor, debe tener en cuenta el cumplimiento de las etapas del proceso administrativo a efecto de garantizar la calidad de su trabajo, como se muestra de manera general en la siguiente clasificación de los elementos de la administración, según el criterio del Lic. Agustín Reyes Ponce (1):

- "Previsión, consiste en la determinación técnicamente -- realizada de lo que se desea lograr por medio de un organismo social, y la investigación y valoración de cuales -- serán las condiciones futuras en que dicho organismo habrá de encontrarse, hasta determinar los diversos cursos de -- acción posibles".

(1).- Reyes Ponce Agustín. Administración de Empresas Teoría y Práctica, primera parte.

En otras palabras, la previsión responde a la pregunta ---
¿qué puede hacerse?

- "Planeación, consiste en la determinación del curso concreto de acción que se habrá de seguir, fijando los principios que lo habrán de presidir y orientar, la secuencia de operaciones necesarias para alcanzarlo y la fijación de -- tiempos, unidades, etc; necesarias para su realización", - por lo que se puede resumir que la planeación responde a - la pregunta ¿Qué se va a hacer?

- "Organización, se refiere a la estructuración técnica de las relaciones que debendarse entre las jerarquías, funciones y obligaciones individuales necesarias en un organismo social para su mayor eficiencia", la organización responde a la pregunta ¿Cómo se va hacer?

- "Integración, consiste en los procedimientos para dotar al organismo social de todos aquellos medios que la mecánica administrativa señala como necesarios para su más eficaz funcionamiento, escogiéndolos, introduciéndolos, articulándolos y buscando su mejor desarrollo", por lo que la definición de integración responde a la pregunta ¿ Con qué se va a hacer?

- "Dirección, es impulsar, coordinar y vigilar las accio--

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

nes de cada miembro y grupo de un organismo social con el fin de que el conjunto de todos ellos realicen del modo - más eficaz los planes señalados". Dicho en otras pala---bras, la dirección se refiere al problema: Ver que se haga.

- "Control, consiste en el establecimiento de sistemas -- que nos permitan medir los resultados actuales y pasados-- en relación con los esperados, con el fin de saber si se ha obtenido lo que se esperaba, corregir, mejorar y formular nuevos planes", por lo que se resume que el control - investiga en concreto ¿Cómo se ha realizado?

Por tanto, el trabajo de auditoría como cualquier trabajo profesional que lleva perspectivas de realizarse con éxito, tiene que ser planeado en el sentido de prever, an--tes de emprender cada fase del trabajo, los procedimien--tos que se van a emplear, su oportunidad y extensión, los papeles de trabajo en que se dejará constancia de la aplicación de dichos procedimientos, y la forma de adaptarlos a las características propias de cada empresa, así como - el personal que intervendrá y el tiempo que se empleará - en la aplicación de los procedimientos.

2.1 CONCEPTO

"Planear el trabajo de auditoría será, por consiguiente,-

decidir previamente cuales son los procedimientos de audi-
toría que se van a emplear, cual es la extensión que va a
darse a esas pruebas, en qué oportunidad se van a aplicar
y cuales son los papeles de trabajo en que van a regis---
trarse sus resultados. Igualmente forma parte de la pla-
neación el decidir que personal y de qué calidad deberá -
asignarse al trabajo". (1)

Según George R. Terry en su libro "Principios de Adminis-
tración" Planeación es: "El proceso de escoger los mejo--
res métodos para satisfacer las políticas y lograr los --
objetivos, entender el objetivo, considerar diferentes --
acciones que puedan realizarse y escoger la mejor".

Según el Ing, Francisco Canaval, planeación es: "El proce-
so consciente de selección y desarrollo del mejor curso -
de acción para lograr el objetivo, conteniendo dentro del
mismo todos los pasos esenciales para conducir normalmen-
te una actividad y evaluar lo que se espera de ella en --
términos de su aportación al objetivo y haciendo el mejor
uso racional de los recursos humanos y materiales".

Otra definición sencilla dice que la planeación "Consis-
te en trazar el proyecto de una obra" (2)

(1) Boletín No. 1 de la Comisión de Procedimientos de Au-
ditoría del IMCP.

(2) Toro y Gisbert Miguel de - "Pequeño Larousee Ilustra-
do".

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

Con base en las definiciones anteriormente mencionadas se puede decir que la planeación de la auditoría es la determinación anticipada de la forma en que se va a realizar - el examen de los estados financieros, en base al planteamiento de una estrategia general para la conducción y el alcance esperados en la revisión, la cual puede variar de acuerdo al tamaño y complejidad de la entidad sujeta a -- examen, con la finalidad principal de lograr los objeti--vos previamente establecidos para cada fase en lo individual del trabajo de auditoría.

El auditor debe tener planeado en lo general el trabajo - de auditoría antes de iniciarlo, pero puede iniciar alguna fase particular de la auditoría sin necesidad de tener planeadas en detalle todas las fases de la misma, siempre y cuando la fase a iniciar esté planeada en detalle.

2.2. FINALIDAD

La planeación ha sido siempre uno de los actos que en la vida es de gran importancia, pero no sólo es cuestión de planear, sino que se debe hacer de una manera razonada y apoyada sobre bases concretas, siguiendo determinadas etapas para poder llegar al objetivo deseado.

Al elaborar un plan, éste debe estar preparado de tal ma-

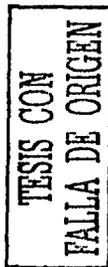
nera que proporcione en todos los aspectos posibles un al to grado de efectividad; la claridad, precisión y detalle del mismo, hará que los resultados obtenidos sean de gran utilidad.

La persona que va a planear alguna actividad debe estar -- consciente de qué es lo que desea y qué es lo que va ha-- cer, analizando hasta dónde pueden servirle los conoci--- mientos y experiencias que pudiera tener, siendo éstos -- factibles para la aplicación de su caso en particular. Te niendo los elementos para la elaboración del plan, se de-- be investigar reuniendo todos los datos que puedan ser -- útiles para éste, observando o inspeccionando todo lo con veniente para el desarrollo del mismo.

Una vez que se cuenta con todos los datos necesarios y -- después de haberlos valorizado y analizado, se puede de-- cir que se está en condiciones de elaborar el plan desea-- do con perspectivas de éxito.

Por consiguiente, la finalidad de la planeación consisti-- rá en la perfección del plan a desarrollar para que a la-- hora de ejecutarlo produzca satisfactoriamente los resul-- tados deseados.

Por lo que se concluye que en la planeación se hace necesa-- rio prever, concebir, formular y deducir todo lo concer



niente a la operación y envuelve una sucesión de pasos -- que han de seguirse en forma ordenada y continua. Dentro del campo de la auditoría, el proceso de planeación es un elemento fundamental y determinante para lograr los objetivos previamente establecidos y para garantizar la calidad, confiabilidad y profesionalismo del trabajo desarrollado.

Antes de elaborar cualquier plan se deben de determinar, definir y establecer claramente los objetivos a alcanzar durante el desarrollo del trabajo de la auditoría, ya que son éstos la base fundamental sobre la cual se desarrollarán los planes a seguir tanto generales como individuales para cada fase en especial de la auditoría.

Como se menciona en el Boletín 4 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos "Planeación de la Auditoría"; el sentido en que se usa el término planear significa "decidir anticipadamente lo que se va a ejecutar".

Para estar en condiciones de decidir por anticipado que es lo que se va a ejecutar, es necesario que el auditor - cuenta con ciertas bases que le permitan obtener un panorama más amplio del ente económico a examinar y poder desarrollar el plan a seguir, bases que él mismo obtiene -- normalmente a través de indagaciones concretas sobre los

antecedentes específicos del trabajo de auditoría en especial, los cuales varían y están en función al criterio -- del propio auditor y de acuerdo al tipo y características especiales de la empresa a examinar, de la situación económica imperante en la época del examen; y de otro tipo -- de antecedentes de los cuales a manera de ejemplo se pueden enunciar los siguientes.

- Para efectos de que el trabajo de auditoría se pueda -- planear sobre bases firmes, es necesario que previamente se tenga comprendido claramente, tanto por parte del auditor como del cliente, el objetivo, condiciones, y las limitaciones si es que existiesen, del examen a realizar y de la forma en que se reflejarían estas limitaciones en -- el dictamen del auditor.

- Establecer los objetivos particulares de cada fase del trabajo de auditoría, aún cuando los mismos están fundados en base al objetivo general que se persigue en la auditoría, los cuales difieren entre sí dependiendo del grupo de cuentas o partidas a examinar.

- Uno de los antecedentes más importantes de los cuales -- debe tener conocimiento el auditor y que influyen preponderantemente en la determinación de los procedimientos a emplear, su extensión y oportunidad, es el de conocer las características de la empresa a examinar como son sus con

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

diciones jurídicas, sus características específicas de --
operación y el sistema de control interno en vigor adopta
do por la empresa sujeta a examen.

Por último, será el criterio de el auditor el que decidi-
rá que fases de la auditoría pueden ser planeadas en deta
lle para iniciar su examen; ya que el proceso de planea--
ción deberá mantenerse durante todo el examen con caracte
rísticas flexibles y no rígidas ya que el auditor debe es
tar preparado para modificar los planes previamente formu
lados cuando en el desarrollo de su trabajo se enfrente a
circunstancias no previstas o a elementos no conocidos, -
que indiquen la necesidad de efectuar variaciones y/o am
pliaciones a los programas que previamente estableció.

2.3. VENTAJAS.

La ventaja principal dentro de la actividad del trabajo +
de auditoría al contar antes de su inicio con una adecua
da planeación de la misma, es el de permitirle al auditor
obtener previamente al desarrollo de su examen los elemen
tos más importantes, a su criterio, de la empresa a exami
nar. Esto trae como consecuencia que el auditor, al con
tar con el panorama general de los aspectos más significa
tivos y sobresalientes de la empresa, los someta a su jui
cio y criterio profesional y pueda prever con anticipa---
ción los tipos de problemas a los cuales se va a enfren--

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

tar, la importancia de los mismos y su repercusión en el dictamen, el grado de dificultad que representan y su efecto en el alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar.

El auditor, al conocer anticipadamente el tipo de problemas que se le presentan y al evaluar su importancia y grado de dificultad estará en posibilidades de determinar -- claramente si el trabajo de auditoría tendrá que ser desarrollado en detalle o no, el número de auditores y nivel de experiencia y calidad de los mismos para concluir el examen en las fechas acordadas con su cliente y si se alcanzarán los objetivos de la auditoría.

En resumen, a continuación se enuncian a manera de ejemplo, las principales ventajas que trae consigo una adecuada planeación del trabajo de auditoría:

- Conocer anticipadamente las características específicas de la empresa para determinar las cualidades del personal que intervendrá en el desarrollo del trabajo.
- Estimar la duración de la auditoría y en consecuencia tener un adecuado control del tiempo, así como una base para fijar fechas de terminación y entrega.
- Tener disponibilidad de personal a niveles adecuados de

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

experiencia y capacidad.

- Evitar el trabajo innecesario y por consiguiente reducir el costo de la auditoría.
- Proporcionar una base sólida para la fijación de honorarios.
- Facilitar el control y la supervisión que debe ejercerse en todos los niveles.
- Evitar posibles omisiones en el desarrollo del trabajo.

2.4. PLANTEAMIENTO DE PREGUNTAS.

Al iniciar el trabajo previo al examen de los estados financieros el auditor podrá plantearse las siguientes preguntas:

- a. ¿Qué vamos a hacer?
- b. ¿Dónde lo vamos a hacer?
- c. ¿Cómo lo vamos a hacer?
- d. ¿Cuándo lo vamos a hacer?
- e. ¿Con qué lo vamos a hacer?
- f. ¿Quién lo va a hacer?

Las respuestas a algunas de las cuestiones anteriores ya-

se enunciaron al inicio de este capítulo al mencionar -- que el auditor, para garantizar la calidad de su trabajo, debe tener en cuenta el cumplimiento de las etapas del -- proceso administrativo. Estas cuestiones en el trabajo -- de auditoría normalmente se resuelven durante la fase pre via a la planeación de la auditoría, en dónde el auditor aplica una serie de procedimientos tendientes a obtener -- la información previa como el tipo y características de -- la empresa a revisar, su historia, volumen de operaciones, sistema de control interno establecido de manera general, áreas problema y otra serie de conocimientos necesarios -- para que el auditor pueda estar en condiciones de planear el trabajo de auditoría.

Durante el desarrollo de este capítulo se mencionan los -- principales factores que se deben de considerar para lo-- grar una adecuada planeación del trabajo de auditoría.

2.5. FASES EN LA PLANEACION.

Dentro de la planeación existen varias etapas: la defini-- ción del problema, la determinación de los elementos con-- que se cuenta para resolverlo, la elaboración de planes y programas de acción. En la auditoría de estados financie ros este proceso comprenderá la investigación de los as-- pectos generales y particulares de la empresa a examinar, el estudio y evaluación del sistema de control interno --

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

implantado y por último, la elaboración de planes y programas de acción específicos y acordes a la naturaleza de la revisión y a los elementos de que se dispone para llevarla a cabo.

2.5.1. INVESTIGACION DE ASPECTOS GENERALES Y PARTICULARES DE LA EMPRESA A EXAMINAR.

Esta fase de la planeación comprenderá la obtención por parte del auditor, de todos los aspectos particulares y específicos de la empresa a examinar. Desde los objetivos particulares que se persiguen, hasta todos aquellos datos que le permitan lograr un conocimiento de la empresa, los cuales logrará adquirir a través de pláticas con funcionarios de la empresa, observaciones basadas en su experiencia, análisis e interpretación de estados financieros, estudio de los resultados de auditorías anteriores. Procedimientos que se explicaran a continuación en sus aspectos más significativos.

2.5.1.1. ENTREVISTAS PREVIAS CON EL CLIENTE.

Conviene formular previamente a la entrevista un memorándum de los puntos a definir, a efecto de poder estar cierto de que se cubran todos los temas que es necesario dejar definidos y aclarados.

Este tipo de entrevistas las debe realizar el auditor tan veces como sean necesarias, según su criterio, con -- uno o varios representantes de la empresa que va a ser au ditada, quienes pueden ser: El gerente, el administrador, el presidente del consejo de administración y los accio-- nistas. En estas entrevistas el auditor debe aclarar y - dejar asentado por escrito, además de recabar la firma -- del cliente, lo siguiente:

10. Fijar claramente el objetivo a desarrollar. Es conve niente que antes de empezar a trabajar, el auditor es té plenamente convencido del trabajo que desea su --- cliente, pues se han llegado a presentar casos en que los clientes que no están muy familiarizados con el - trabajo del auditor y piden se les practique una audi toría, siendo que lo que realmente requieren es una - reorganización o reestructuración de su negocio.

Es conveniente para el auditor, que en las entrevis-- tas, con sus clientes nuevos, que no están familiari-- zados con las prácticas de auditoría, se les explique el motivo y necesidades de este trabajo, mencionando-- además los métodos que seguirán, con la finalidad de-- evitar probables fricciones.

20. Para que no pueda existir confusión alguna, es conve niente aclarar el período que se va a revisar.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

30. Para que el auditor planee su auditoría, es de suma - importancia fijar fecha de entrega del dictamen, pues de esta manera, tendrá objetivamente un período para realizar su trabajo y decidir qué personal deberá necesitar y así determinar un costo inicial de la auditoría.

40. Para fijar la remuneración por los servicios prestados el auditor deberá tomar en cuenta algunos aspectos como son:

- El control interno adoptado por la empresa.
- El tiempo que le llevará efectuar el trabajo.
- Las dificultades técnicas.
- El tipo de trabajo a desarrollar.
- Ver si es cliente habitual o esporádico.
- Ver si se trabajará en la misma plaza o si se necesitará salir de ésta.

50. Debe tener presente a quién deberá dirigirse y entregarse el dictamen.

60. Condiciones y limitaciones en la prestación del servicio.

Es necesario que el cliente entienda, por ejemplo, -- que si desea un dictamen sin salvedades, esto le obliga a no poner limitaciones al trabajo del auditor, acepta que el examen del auditor se extienda en forma,

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

grado y oportunidad que el mismo auditor considere -- conveniente.

Por otro lado, debemos aclararle al cliente que al poner limitaciones al trabajo a realizarse, éstas se verán reflejadas en el dictamen que recibirá sobre los estados financieros.

Es evidente que el cliente puede determinar bien el tipo de dictamen que va a recibir o bien las restricciones que va a imponer al trabajo del auditor pero -- nunca ambas cosas simultaneamente.

Esta posición, su significado y alcance, y la trascendencia que tenga sobre los distintos elementos determinantes del negocio, tales como el costo del trabajo, el dictamen que se podrá rendir, etc., deben ser claramente comprendidos y entendidos por el cliente y -- por el auditor; de ahí que sea necesario que las condiciones del trabajo sean entendidas por ambos en el mismo sentido y con el mismo alcance.

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

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

es que el auditor envíe al cliente una carta en la que se resume el resultado de las entrevistas y que el cliente en caso de conformidad con el resumen efectuado, responda manifestando estar de acuerdo con dichas condiciones.

En las entrevistas previas con el cliente, el auditor deberá observar, enterarse y conocer otros aspectos que -- son de suma importancia para la realización de un buen trabajo y sólo dependerá de su capacidad y experiencia profesional el de obtener un amplio panorama general de la empresa.

2.5.1.2. CONOCIMIENTO DE LA EMPRESA.

Para poder planear adecuadamente su trabajo, el auditor necesita conocer de antemano aquellas características de la empresa que pueden hacer variar los procedimientos de auditoría que va a utilizar, su extensión y la oportunidad de los mismos. Se pueden clasificar estas características en los siguientes tres grupos esenciales:

- 1.- Las características de operación de la empresa.
- 2.- Sus condiciones jurídicas y fiscales.
- 3.- El sistema de control interno existente.

1.- Las características de operación de la empresa:

Son los aspectos particulares y específicos de operación de cada empresa lo que obliga al auditor a efectuar variaciones en la determinación de los procedimientos de auditoría a aplicar, por ejemplo; no sería la misma la revisión del renglón de inventarios en una empresa cuyo giro es comercial, que en una empresa cuyo giro es el de una industria de transformación.

El auditor debe conocer perfectamente, para cada caso en particular, las principales características de operación de la empresa a examinar; conocer aspectos tales como actividad principal del negocio, si es una empresa comercial, industrial o de servicio, tipo de productos que fabrica y/o compra o en su caso tipo de servicios que presta. Sus principales políticas en operaciones de venta, producción, compra y la prestación de servicios. etc.

Por otra parte es conveniente que el auditor investigue que otro tipo de actividades realiza la empresa a examinar distintas a las actividades que normalmente realice por ser propias de su giro y las cuales lleva a cabo en forma habitual.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2.- Sus condiciones jurídicas y fiscales.

Durante esta fase, el auditor deberá determinar e identificar plenamente, tanto el marco jurídico-legal como el panorama y/o la situación fiscal a la que está sujeta la empresa a examinar.

Normalmente este tipo de datos el auditor los obtiene, - válida y documenta a través de la inspección física del acta constitutiva de la empresa y sus modificaciones y - del libro de actas de accionistas que prácticamente contiene toda la historia de la empresa en cuanto a los --- principales acuerdos de los accionistas; a través de la inspección de este tipo de documentos el auditor obtendrá valiosos datos a considerar durante su examen, como serían a manera de ejemplo: tipo de sociedad civil ó mercantil, si es sociedad anónima, de capital variable, --- etc., valor nominal de sus acciones y cantidad, objeto y duración de la sociedad, miembros del Consejo de Administración, principales funcionarios a los cuales los accionistas les deleguen poder para administrar y poder contraer cualquier tipo de compromisos que tengan efectos - legales por cuenta de la sociedad, número de inscripción en el Registro Público de la Propiedad, etc.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

El auditor una vez que ha obtenido este tipo de información podrá entonces estar capacitado para formarse una opinión del marco legal al cual está sujeta la empresa y poder determinar los procedimientos de acuerdo a las circunstancias, encaminados a verificar que la empresa esta empleando satisfactoriamente todas las disposiciones legales que caen dentro de su marco legal; así como verificar que todas las decisiones de los accionistas están siendo acatadas tal y como fueron acordadas por los mismos.

Así también, este tipo de datos ayudarán al auditor, dependiendo del tipo, objeto y características de la empresa, a determinar las obligaciones de carácter fiscal a las cuales debe dar cumplimiento tanto en impuestos federales como estatales.

Por otro lado, el auditor también debe conocer otro tipo de información que por lo general siempre es importante y no la obtiene del examen del acta constitutiva y libro de accionistas, sino a través del examen de los contratos celebrados por la empresa e inclusive de los que tenga en trámite de formalizar; en este tipo de documentos, el auditor podrá obtener datos como escrituras de propiedad de bienes inmuebles, gravámenes sobre activos de la empresa o dados en garantía, préstamos importantes obtenidos de instituciones de crédito los cuales normalmente

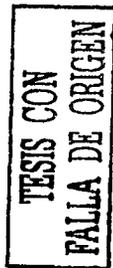
establecen una serie de compromisos para la empresa, con tratos de patentes, regalías, ventas, etc.

En resumen un adecuado y amplio conocimiento por parte - del auditor del marco legal jurídico y fiscal de la em- presa influirá positivamente en una planeación adecuada- en cuanto a los procedimientos de auditoría a aplicar du- rante su examen.

3.- El sistema de control interno existente.

Como se mencionó en el primer capítulo de este trabajo - cuando nos referimos a la clasificación de las normas de auditoría generalmente aceptadas, sin un estudio y eva- luación adecuado del control interno, la auditoría no -- cumpliría su función; de ahí la importancia que tiene el- estudio y evaluación del control interno dentro de la -- planeación del trabajo de auditoría ya que toda prueba - de auditoría en cuanto a su alcance, tipo y oportunidad- deberá estar fundamentada y originada en base al estudio y evaluación del control interno que el auditor haya lle- vado a cabo.

Así también, en el primer capítulo de este trabajo se e- efectuó una breve y general descripción del estudio y eva- luación del control interno; más sin embargo, por la im- portancia que tiene este punto en el trabajo del auditor



se comentará más adelante en un sentido más amplio dentro de este capítulo por corresponder a una fase especial en la planeación del trabajo de auditoría.

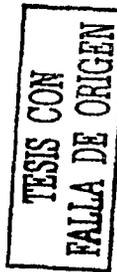
En resumen, se concluye que el sistema de control interno para el auditor es importante por las siguientes razones:

- 1.- Para cumplir con la segunda norma de auditoría referente a las normas de ejecución del trabajo.
- 2.- Como fundamento principal sobre el cual descansan sus decisiones en cuanto al tipo, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar durante su examen.

2.5.1.3. ENTREVISTAS CON FUNCIONARIOS.

Durante esta etapa, el auditor se dedicará a efectuar una serie de entrevistas con los principales funcionarios de la empresa a examinar tales como el director general, gerente de finanzas, gerente de compras, contador general, etc.

Mediante estas entrevistas el contador público procurará conocer todos aquellos aspectos de la empresa que pudieran afectar sus operaciones o la presentación de los es-



tados financieros, tales como volumen de ventas y tenden
cia de los precios de la industria o de la empresa, ca--
racterísticas de sus clientes, canales de distribución,
demanda de los productos, índices de rotación de inventa
rios, principales materias primas que se utilizan y los
efectos de los mismos en la utilidad bruta, disponibili--
dad de personal, rotación de personal, relaciones sindi--
cales, cambios tecnológicos en la industria y su efecto--
en la maquinaria productiva, relaciones de la compañía -
con instituciones de crédito, juicios y litigios pendien
tes de resolución, principales políticas contables adop--
tadas, etc.

Otro tipo de asuntos a investigar durante estas entrevig
tas, será el de conocer la ubicación, funciones y rela--
tiva importancia de plantas, sucursales y subsidiarias -
en el caso de que la empresa a examinar las tuviere; en--
esta forma el auditor podrá determinar y planear a cua--
les y en que momento deberá visitar para efectuar sus --
pruebas de auditoría.

El auditor también procurará durante esta fase determi--
nar los compromisos, contingencias y fuentes de financia
miento que ameriten alguna mención especial en los esta--
dos financieros o bien afecten su opinión; las caracte--
rísticas especiales de operación de la empresa que pudie
ran afectar en un momento determinado el enfoque de la -

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

revisión, tales como una empresa que no persiga fines de lucro, o bien con un sistema particular de registro de sus transacciones, o que realice todas sus operaciones - con empresas afiliadas, etc.

2.5.1.4. OBSERVACIONES DEL CONTADOR PUBLICO BASADAS EN SU EXAMEN.

Por este medio el auditor puede determinar posibles ---- áreas problemas, puntos débiles en el control interno o auxiliarse en la fijación de alcances y en la determinación del volumen de trabajo que debe realizar para asegurarse de la razonabilidad de los estados financieros.

Los aspectos en los que fija su atención el contador público son, entre otros, la capacidad de producción instalada de la planta y el grado en el que la misma se utiliza, la aceptación de los productos o servicios en el mercado; la comparación de las características de la compañía que se examina con otras del ramo y la calidad profesional del personal que labora en el departamento de contabilidad, la cual se puede determinar con pláticas con estas personas y observando el orden y limpieza de su -- trabajo, el tiempo que tengan trabajando en dicho departamento, sus estudios y otras características que pueden constituir un factor, aunque en ocasiones meramente subjetivo, que influyen en la planeación de la auditoría.

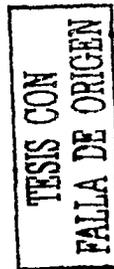
Generalmente el auditor conoce los datos relativos a las características operativas de la empresa, especialmente las de producción y el sistema de control interno, a través de la inspección personal que el auditor haga de las instalaciones de la planta, de oficina o de venta, en -- que la empresa realiza sus operaciones, y por la observación de la forma como las operaciones son realizadas.

Datos tales como el arreglo físico de los almacenes, la ubicación de las áreas en donde se guarda efectivo y los valores de la empresa, la eficacia del control de existencias en patios y bodegas, etc; se conocen en parte -- considerable por la inspección física de las instalaciones de la empresa.

Por otra parte, mucho de los datos acerca del proceso -- productivo, el trámite de las operaciones, las rutinas de vigilancia y control, pueden ser obtenidos en forma -- efectiva por la observación de como son realizadas esas operaciones en algún ó algunos días ordinarios.

2.5.1.5. ANALISIS E INTERPRETACION DE ESTADOS FINANCIEROS.

Este tipo de análisis puede representar un interesante -- punto de partida en la revisión de los estados financieros de una empresa, ya que proporciona al auditor una --



idea de la evolución financiera que ha seguido la compañía en los últimos años, mostrando algunos aspectos importantes que pudieran requerir la especial consideración del contador público.

Las relaciones y comparaciones financieras que pudieran auxiliar al contador público en la planeación de la revisión de los estados financieros de una empresa pueden ser, entre otras: las tendencias de los últimos años en la rotación de cuentas por cobrar para determinar una posible insuficiencia en la reserva para cuentas de cobros dudoso, problemas en el departamento de cobranzas, etc., las tendencias de los últimos años en la rotación de los inventarios para determinar una posible insuficiencia en la reserva para inventarios de lento movimiento u obsoletos, sobreinversión en existencias, problemas de abastecimiento de materias primas, etc., comparaciones de saldos finales de un ejercicio a otro con objeto de determinar movimientos importantes no usuales, alguna posible inconsistencia en la aplicación de algún principio de contabilidad y en general, conocer la evolución de la empresa y otra serie de razones financieras como la de capital de trabajo; prueba del ácido para conocer la capacidad de pago y solvencia económica, rendimiento en utilidad neta por cada peso de venta neta, rendimiento de la inversión, etc.

Sin embargo, para que este tipo de análisis puedan ser -
confiables y su interpretación útil, el auditor debe tener
cuidado al momento de seleccionar los estados financieros
sujetos a este tipo de análisis y verificar que -
sean confiables, correctos, comparables y preparados bajo
las mismas bases y conforme a los principios de contabilidad
generalmente aceptados, ya que al efectuar análisis sobre
estados financieros incorrectos y poco confiables, dichos
análisis y las conclusiones que sobre los mismos se determinasen,
por lo general podrán llevar al auditor a decisiones y conclusiones
equivocadas y por lo mismo provoquen que llegue a formarse un
criterio erróneo sobre la situación financiera real de la empresa.

Por otro lado, para lograr una adecuada interpretación de
los estados financieros también es recomendable comparar las
relaciones financieras de la empresa con las de otras del
mismo giro.

A manera de conclusión se puede decir que los procedimientos
de análisis que se implanten y el grado de formalidad con que
se apliquen dependerá del buen juicio profesional del auditor;
pero éste debe recordar tanto la naturaleza de los estados
financieros como su entrenamiento especializado profesional,
ya que el análisis de los mismos es una fuente fecunda de
información.

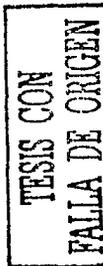
TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

2.5.1.6. AUDITORIAS ANTERIORES.

El contador público debe considerar los dictámenes sobre los estados financieros de la empresa de años anteriores, ya que una salvedad en ellos podrá traer como consecuencia una salvedad del año que se revisa; otra información que auxilia al auditor en la planeación son las llamadas cartas de observación y sugerencias para mejorar el sistema de control interno, a través de las cuales puede -- identificar aquellas sugerencias hechas a la empresa en años anteriores y conocer puntos débiles en el sistema -- de control interno.

También el examen de los papeles de trabajo de auditorías anteriores es un elemento importante en el trabajo de -- planeación.

El archivo permanente le suministra los datos relativos a los elementos constantes de la empresa como poderes, -- contratos de créditos a largo plazo, de regalías, patentes, comisiones, compra-venta, etc; por otro lado el archivo de papeles de trabajo del año le suministra datos -- sobre los problemas y dificultades especiales ya localizados que se presentaron en la auditoría anterior, lo --



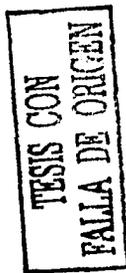
que le permitirá al auditor afirmar procedimientos a efectos de realizar un mejor trabajo y si es posible una reducción de tiempo y por consecuencia de costos.

En resumen, el aprovechamiento de la experiencia propia y ajena para la planeación del trabajo de auditoría dependerá del acierto con que se aprovechen los elementos de información procedentes de auditorías anteriores.

2.5.2. ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

Dentro del primer capítulo de este trabajo se describió la importancia que tiene para el auditor el estudio y -- evaluación del control interno y se resaltó, al describir sus principales características, objetivos y elementos, la esencia del mismo dentro de una empresa y el alcance que tiene durante el examen de los estados financieros que se auditan en cuanto al tipo, oportunidad o alcance de las pruebas de auditoría que se determinen durante cada fase de la misma.

También se mencionó sobre la definición que del control interno emitió la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos; la cual reconoce que el sistema de control interno se extiende más allá de las funciones que directamente corresponden a los departamentos contables y financieros, por-



lo cual la Comisión de Procedimientos de Auditoría estableció que para cumplir con las normas de auditoría que obligan al auditor a estudiar y evaluar el sistema de control interno, ésta se cumple con haber examinado la parte del sistema de control interno que afecte las áreas contables financieras, o sea, dicho en otras palabras el sistema de control interno contable.

Es por esto que es importante que el auditor y sus ayudantes tengan perfectamente claro éste enfoque al estudiar y evaluar el control interno, lo cual repercutirá en determinar y efectuar pruebas de auditoría suficientes para cumplir conforme a las normas de auditoría y conseguir los objetivos de la misma; de otra manera, se correría el riesgo de abarcar áreas del sistema de control interno que no tengan relación alguna con las áreas contables-financieras y por lo mismo se pierdan los objetivos de la auditoría, y se obtenga información en exceso e innecesaria y se invierta tiempo y esfuerzo de personal en áreas netamente administrativas, obteniendo informaciones que no serán útiles ni provechosas para los fines de la auditoría.

Es por esta razón fundamental que el auditor debe establecer claramente a las personas que contratan sus servicios, que el estudio y evaluación que efectue durante su examen al sistema de control interno sólo cubre aquella-

parte que tiene afectación sobre los sistemas y registros contables y que por lo mismo sus sugerencias y observaciones para mejorar el sistema de control interno no serían todas las que resultarían si se hubiese llevado a cabo una auditoría administrativa.

2.5.2.1. CONCEPTO.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos reconoce que el control interno en su sentido amplio incluye controles que pueden ser contables o administrativos los cuales define como sigue:

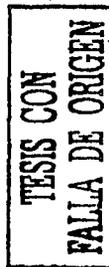
- El control interno administrativo incluye, pero no se limita, al plan de organización y los procedimientos y registros que están relacionados con el proceso de toma de decisiones, conducente a la autorización de transacciones por la gerencia, tal autorización es una función de la gerencia directamente asociada con la responsabilidad de lograr los objetivos de la organización y es el punto de partida para establecer el control contable de las transacciones.

- El control contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registros que se refieren a la protección de los activos y a la confiabilidad de los regis-

tros financieros y consecuentemente, están diseñados para suministrar seguridad razonable de que:

- a.- Las transacciones se ejecutan de acuerdo con autorizaciones generales o específicas de la gerencia.
- b.- Las transacciones se registran conforme es necesario:
 - 1.- Para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, o cualquier otro criterio aplicable a dichos estados financieros.
 - 2.- Para mantener datos relativos a la custodia de los activos.
- c.- El acceso a los activos sólo se permite de acuerdo con autorizaciones de la gerencia.
- d.- Los datos registrados relativos a la custodia de los activos son comparados con los activos existentes durante intervalos razonables y se toman las medidas apropiadas con respecto a cualquier diferencia.

Sin embargo, estas definiciones no son excluyentes, ya que algunos de los procedimientos y registros incluidos en un control interno contable pueden también estar comprendidos dentro del control interno administrativo. --
Por ejemplo, los registros de ventas y costo de ventas.-



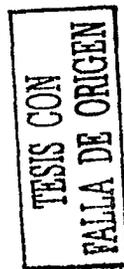
clasificados por productos, pueden utilizarse tanto para fines de control contable, como para toma de decisiones de la gerencia relativas a precios unitarios. Como ejemplos de registros que se usan solamente para control administrativo, se pueden citar aquellos relativos a clientes entrevistados por vendedores, trabajos defectuosos de empleados de producción, mantenidos únicamente para efectos de valuación de personal.

Lo anterior no quiere decir que existan dos tipos de control interno, sino que para fines de la auditoría, y con objeto de establecer una delimitación en cuanto a la responsabilidad que el auditor tiene en el estudio y evaluación del control interno se efectúa esta división originada principalmente por la misma amplitud que comprende el significado de control interno dentro de una organización.

2.5.2.2. OBJETIVOS.

En su sentido amplio los objetivos que se persiguen en la implantación de un sistema de control interno están encaminados a:

- 1.- Obtención de información financiera correcta y segura.



2.- Proteger los activos de la empresa.

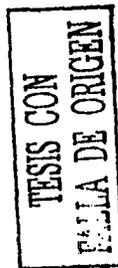
3.- Promover la eficiencia de las operaciones.

Para efectos del auditor, al estudiar y evaluar el sistema de control interno contable, estos objetivos persisten en su esencia, dentro de los objetivos del control contable; los cuales se establecen claramente en la definición que del mismo ya se enunció, y los cuales se comentan en esta sección:

La definición del control interno contable establece que los procedimientos y registros adoptados deben estar diseñados, en tal forma, para suministrar seguridad razonable de que:

a.- Las transacciones se ejecutan de acuerdo con autorización general específica de la gerencia.

En este sentido se entiende que toda transacción ejecutada por la empresa que tenga efectos económicos-financieros debe estar autorizada de antemano a su ejecución por la gerencia. Esto no implica que todos los asuntos deban pasar a éste nivel previamente a su ejecución; sino que el sistema debe estar diseñado y aprobado en su aspecto general y sólo aquel tipo de operaciones que se salgan de las reglas generales, o dicho sea en otras pa-

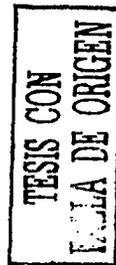


labras, operaciones específicas, deben ser siempre aprobadas por la gerencia o a los niveles que las mismas políticas generales establezcan.

Un ejemplo de una transacción genérica cuya aprobación está implícita dentro del sistema puede ser el procedimiento de pedido, facturación y embarque del producto -- terminado. Un ejemplo de aprobación específica podría -- ser un descuento a un cliente, mayor a lo que señalan -- las políticas generales de descuentos a clientes.

b. Las transacciones se registren conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados y la información misma proporcione los datos relativos a la custodia de activos.

Una de las características más importantes dentro del -- sistema de control interno contable es la efectividad -- que proporcione el mismo en cuanto a la confiabilidad de que todas las transacciones efectuadas durante el período fueron registradas en forma apropiada y conforme a -- las políticas contables adoptadas. Esto a manera de --- ejemplo se podría ilustrar en cuanto a si los procedi--- mientos establecidos en el área de cobranza son confia-- bles, en consecuencia, se podría asegurar que todos los ingresos de efectivo del período fueron registrados oportuna-- mente; otro ejemplo pudiera ser en cuanto a si los -



procedimientos establecidos en el área de ventas permiten verificar que todos los ingresos por ventas de la empresa han sido reportados y registrados oportunamente; - se puede concluir en principio que las cifras de ventas - que aparecen en la información financiera son confiables.

Asimismo, el sistema de registros contables debe estar - diseñado en tal forma que permita por sí mismo proporcionar información veraz, correcta y segura de los activos - propiedad de la empresa; como podría ser efectivo disponible, existencia de inventarios, activos fijos, etc.

c. El acceso a los activos sólo se permite de acuerdo con autorización de la gerencia.

El objetivo de proteger los activos requiere que el acceso a los mismos sea limitado al personal autorizado. En este sentido se debe entender no sólo el acceso directo - a los mismos sino también en cuanto al proceso ^o preparación de aquella documentación que autorice el uso o disposición de activos. A quien y a cuantas personas se va a autorizar el acceso a los activos dependerá del tipo de - activo y de la relativa posibilidad de pérdidas como consecuencia de errores o irregularidades.

d. Los datos registrados relativos a la custodia de activos deben compararse periódicamente con las existencias físicas.

El objeto de la comparación física contra los registros contables es principalmente el de determinar si el activo real coincide contra el registrado. Ejemplos típicos de estas comparaciones son los arqueos de efectivo, cartera, valores, inventarios físicos de mercancías, etc.

La frecuencia con que deban hacerse tales comparaciones a fin de proteger los activos, dependerá de la naturaleza, importe de los activos y el costo de efectuar tales comparaciones; ya que no sería el mismo costo de efectuar arqueos diarios de caja que el de efectuar inventarios físicos diarios de mercancías. Cualquier discrepancia entre los registros contables con los activos reales dará como resultado un ajuste a los registros y el conocimiento de la causa de tal discrepancia puede traer como resultado fortalecer los procedimientos y medidas administrativas adoptadas para evitar volver a incurrir en los mismos errores e irregularidades.

En resumen se puede concluir, como ya se mencionó anteriormente en el primer capítulo, que los objetivos del control interno se alcanzan satisfactoriamente mediante una efectiva estructura organizacional, adecuada planeación implementación y cumplimiento con los procedimientos internos adoptados por parte de personal idóneo para llevarlos a cabo, supervisados continuamente en todos sus niveles, mediante una efectiva planeación y sistematización de procedimientos.

2.5.2.3. ELEMENTOS

Dentro del primer capítulo se enunciaron en forma general los elementos básicos que componen un sistema de control interno conforme lo establece el boletín 5 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos; en esta sección se mencionarán nuevamente de una manera más amplia, tal y como lo establece el mismo boletín:

a) ORGANIZACION:

Los elementos del control interno en que interviene la organización son:

Dirección, que asumirá la responsabilidad de las políticas generales de la empresa y de las decisiones tomadas en su desarrollo.

Coordinación, para adaptar las obligaciones y necesidades de las partes integrantes de la empresa a un todo homogéneo y armónico; que prevea los conflictos propios de invasión de funciones o interpretaciones contrarias a las asignaciones de autoridad.

División de labores, que defina claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro.- Ningún departamento debe tener acceso a los registros -- contables en que se controla su propia operación. El departamento de contabilidad no debe tener funciones de operación o de custodia, sino concretarse al registro correcto de datos, verificando sus respectivas autorizaciones y evidencias de controles aplicables, así como a la presentación de los informes y análisis que requiera la dirección para controlar adecuadamente las operaciones - de la empresa.

Asignación de responsabilidades, que establezca con claridad los nombramientos dentro de la empresa, su jerarquía, y delegue facultades de autorización congruentes - con las responsabilidades asignadas. El principio fundamental en este aspecto, consiste en que no se realice -- transacción alguna sin la aprobación de alguien específicamente autorizado para ello. Debe, en todo caso, existir constancia de esta aprobación, con la posible excepción de actividades rutinarias de menor importancia en - que la aprobación claramente puede entenderse.

B) PROCEDIMIENTO:

La existencia de control interno no se demuestra sólo -- con una adecuada organización, pues es necesario que sus

principios se apliquen en la práctica mediante procedimientos que garanticen la solidez de la organización:

- 1.- Planeación y sistematización. Es deseable encontrar en uso un instructivo general o una serie de instructivos sobre funciones de dirección y coordinación; - la división de labores; el sistema de autorización y fijación de responsabilidades. Estos instructivos - usualmente asumen la forma de manuales de procedimientos.
- 2.- Registros y formas. Deben servir como medio para -- cumplir con los procedimientos implantados por la dirección de acuerdo con sus objetivos. Deben ser suficientemente sencillos para que sean accesibles a - quienes los empleen facilitando el registro oportuno y correcto de datos a un costo mínimo.
- 3.- Informes. El elemento más importante de control es la información interna. En este sentido, desde luego, no basta la preparación periódica de informes internos sino su estudio cuidadoso por personas con capacidad para juzgarlos y autoridad suficiente para - tomar decisiones y corregir deficiencias.

Los informes contables constituyen en este aspecto un -- elemento muy importante del control interno, desde la --

preparación de balances mensuales, hasta las hojas de --
distribución de adeudos de clientes por antigüedad o de-
obligaciones por vencimientos.

Las actividades de producción y distribución pueden vigi-
larse de cerca mediante informes periódicos, analíticos-
y comparativos: informes de ventas, de costos, análisis-
de variaciones de eficiencia y tiempo ocioso, etc.

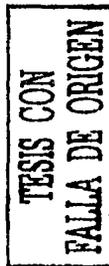
C) PERSONAL

Por sólida que sea la organización de la empresa y ade-
cuados los procedimientos implantados, el sistema de con-
trol interno no puede cumplir su objetivo si las activi-
dades diarias de la empresa no están continuamente en ma-
nos de personal idóneo.

Los elementos de personal que intervienen en el control -
interno son cuatro:

1.- Entrenamiento. Mientras mejores programas de entre-
namiento se encuentren en vigor, más apto será el perso-
nal encargado de los diversos aspectos del negocio.

El mayor grado de control interno logrado permitirá la -
identificación clara de las funciones y responsabilida-
des de cada empleado, así como la reducción de ineficien-
cia y desperdicio.



2.- Eficiencia. Después del entrenamiento, la eficiencia dependerá del juicio personal aplicado a cada actividad. El interés del negocio por medir y alentar la eficiencia constituye un coadyuvante del control interno. Los negocios adoptan algún método para el estudio de tiempo y esfuerzo empleados por el personal que ofrecen al auditor la posibilidad de medir comparativamente las cifras representativas de los costos.

3.- Moralidad. Es obvio que la moralidad del personal es una de las columnas sobre las que descansa la estructura del control interno. Los requisitos de admisión y el constante interés de los directivos por el comportamiento del personal son, en efecto, ayudas importantes al control. Las vacaciones periódicas y un sistema de rotación de personal deben ser obligatorios hasta donde lo permitan las necesidades del negocio. El complemento indispensable de la moralidad del personal como elemento de control interno se encuentra en las fianzas de fidelidad que deben proteger al negocio contra manejos indebidos.

4.- Retribución. Es indudable que un personal retribuido adecuadamente se presta mejor a realizar los propósitos de la empresa con entusiasmo y concentra mayor atención en cumplir con eficiencia que en hacer-

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

planes para desfalcicar al negocio. Los sistemas de retri-
bución al personal, planes de incentivos y premios, pen-
siones por vejez y oportunidad que se le brinda para ---
plantear sus sugerencias y problemas personales constitu-
yen elementos importantes del control interno.

D) SUPERVISION:

Como ha quedado dicho, no es únicamente necesario el di-
seño de una buena organización, sino también la vigilan-
cia constante para que el personal desarrolle los procedi-
mientos a su cargo de acuerdo con los planes de la or-
ganización. La supervisión se ejerce en diferentes nive-
les, por diversos funcionarios y empleados y en formas -
directa e indirecta.

Una buena planeación y sistematización de procedimientos
y un buen diseño de registros, formas e informes, permi-
te la supervisión casi automática de los diversos aspec-
tos ~~del~~ control interno.

En negocios de mayor importancia, la supervisión del con-
trol interno amerita un auditor interno o un departamen-
to de auditoría interna que actúe como vigilante constan-
te del cumplimiento de la empresa con los otros elemen-
tos de control: organización, procedimiento y personal.
Así, la función de auditoría interna que vigila la exis-

tencia constante del control interno, es a su vez un elemento muy importante del mismo control interno.

2.5.2.4. ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO.

Durante esta fase de la planeación, el estudio del control interno por parte del auditor debe abarcar básicamente dos fases:

- 1.- El conocimiento y comprensión de los procedimientos y métodos prescritos por la empresa que se va a examinar.
- 2.- Un grado razonable de seguridad por parte del auditor de que tales procedimientos y métodos se encuentran en uso y que están operando tal y como se planearon.

En otras palabras, se pueden resumir estas dos fases como la revisión del sistema de control interno y las pruebas de cumplimiento al mismo.

Durante el desarrollo del primer capítulo de este trabajo se mencionaron y explicaron los tres métodos que existen para registrar el examen del control interno en papeles de trabajo; método descriptivo, de cuestionarios y gráfico. La información obtenida durante esta fase relativa al estudio del sistema puede ser anotada por el au-

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ditor en forma de respuestas a un cuestionario, memorándum narrativo, diagramas de flujo, cuadros de decisión o cualquier otra forma que convenga a las necesidades o -- preferencias del auditor.

Independientemente de las ventajas que implican para el auditor el dejar constancia en papeles de trabajo del es tudio del control interno, es requisito indispensable e importante por las siguientes dos razones fundamentales:

- Como evidencia de que se cumpla con la norma de audito ría que lo obliga a examinar el control interno.
- Como explicación y prueba del porqué dió diferentes ex tensiones a sus pruebas de auditoría, escogió determi nados procedimientos y la oportunidad en que fueron a plicados.

I.- REVISION DEL SISTEMA -

La revisión del sistema de control interno es principal mente un proceso de obtención de información respecto a la organización de la empresa y de los procedimientos es tablecidos en la misma. Este tipo de información normal mente la obtiene el auditor a través de entrevistas con el personal apropiado de la empresa y del examen de docu mentación, tal como manuales de procedimientos, descripciones de puestos, organigramas, diagramas de flujo, etc.

Una vez terminado el proceso inicial de obtención de la información más significativa e importante, relativa al sistema de control interno establecido en la empresa a examinar, el auditor estará en posibilidades de contar con el panorama general que le permita obtener su primera impresión mental del grado de confiabilidad que podrá depositar en el control interno como base fundamental para determinar y desarrollar los procedimientos de auditoría a aplicar durante su examen. Es en este momento y en base a los conocimientos obtenidos y a los elementos con que cuenta, en el cual el auditor deberá de decidir la forma en que se evaluará el control interno; en base a cuestionarios, gráficas de flujo, cédulas descriptivas ó métodos combinados; los procedimientos que se deberán aplicar y principalmente la época en los cuales deberá aplicarlos. Asimismo es conveniente que durante esta fase el auditor divida a la empresa a examinar por áreas ó secciones de estudio, aspecto que le ayudará a indentificar, conocer y comprender de una manera más efectiva los métodos y procedimientos implantados por la empresa, en cada área de la misma.

Es importante señalar que para cada sección el auditor deberá determinar y establecer claramente como mínimo los siguientes aspectos:

- a).- Objetivos que se persiguen en el examen del control interno.

b).- Principales aspectos a los cuales deberá darse cumplimiento en cada sección para alcanzar los objetivos establecidos.

c).- Tipo y forma de papeles de trabajo en donde se hará constar el examen efectuado.

A manera de ejemplo y en forma ilustrativa, a continuación se enuncia con breves comentarios de las principales secciones, lo que sería una división de la empresa por secciones para efectos del estudio del control interno im plantado.

Esta división deberá abarcar no sólo los rubros que componen a los estados financieros básicos de la empresa, como serían efectivo, cuentas por cobrar, inventarios, etc.; - sino todas aquellas áreas que aún cuando no están representadas con un rubro especial dentro del cuerpo de los - estados financieros básicos tienen un efecto significativo en algún renglón de los mismos de manera indirecta.

Una agrupación por secciones en una empresa a examinar -- abarcaría lo siguiente.

- 1.- Antecedentes y papeles generales.
- 2.- Actas y contratos.
- 3.- Organización del sistema de control interno.
- 4.- Situación legal.

- 5.- Principios de contabilidad.
- 6.- Presupuestos.
- 7.- Situación fiscal.
- 8.- Seguros.
- 9.- Personal.
- 10.- Efectivo.
- 11.- Inversiones.
- 12.- Cuentas por cobrar.
- 13.- Documentos por cobrar.
- 14.- Otras cuentas por cobrar.
- 15.- Inventarios.
- 16.- Activo fijo.
- 17.- Activos intangibles.
- 18.- Pagos anticipados.
- 19.- Operaciones intercompañías.
- 20.- Saldos acreedores del activo.
- 21.- Cuentas por pagar.
- 22.- Financiamientos.
- 23.- Otras cuentas por pagar.
- 24.- Pasivos acumulados.
- 25.- Provisiones.
- 26.- Contingencias y compromisos.
- 27.- Capital contable.
- 28.- Ventas y costos de ventas.
- 29.- Gastos de operación.
- 30.- Productos y gastos financieros.
- 31.- Partidas extraordinarias.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

32.- Informes.

ANTECEDENTES Y PAPELES GENERALES

En esta sección se anotarán los principales datos estadísticos de la empresa de carácter general, como serían los siguientes:

Ubicación y dirección de las oficinas administrativas, - de ventas, representantes, plantas productivas y sucursales.

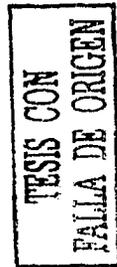
Horario de las oficinas administrativas y de los diversos turnos para obreros en las plantas productivas.

Así también se archivará toda la correspondencia de carácter general en relación con la auditoría que se tenga con los ejecutivos de la empresa.

ACTAS Y CONTRATOS

En esta sección se relacionarán todos los contratos de cualquier tipo que tenga celebrados la empresa así como copias o extractos de los mismos.

También se relacionarán todas las actas de asambleas celebradas de accionistas y del Consejo de Administración-



así como copias y/o extractos de las mismas.

SITUACION LEGAL

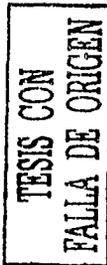
En esta sección se deberán anotar todos los datos relativos a los abogados con los cuales tiene servicios contratados la empresa, identificando claramente para que tipo de asuntos fueron contratados; servicios laborales, de cobranza, generales, etc. Asimismo, se deberán relacionar todos los inicios o litigios conocidos, de los cuales la empresa sea parte y los abogados les estén llevando y estén pendientes de resolución.

SITUACION FISCAL

En esta sección se deberá preparar una cédula sumaria en donde se relacionen todos los impuestos federales a los cuales esta sujeta la empresa, así como también de los derechos e impuestos locales.

INVENTARIOS

En esta área se deberán anotar todos los datos principales relativos a los inventarios de la empresa, tales como principios de contabilidad adoptados tanto para valuación como presentación en los estados financieros básicos, tipo de inventario y su clasificación contable, des



cripción de los sistemas y métodos de valuación así como relación de los controles contables adoptados para el -- control de existencia.

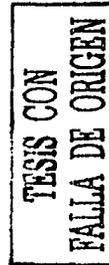
CONTINGENCIAS Y COMPROMISOS

En esta sección se deberá preparar una cédula sumaria en dónde de mencionen y describan claramente todas las contingencias, tanto de carácter fiscal como legal, a las - cuales esté sujeta la empresa; así también los compromisos contraídos por la misma que se deriven de obligaciones contractuales en dónde sea parte ó haya intervenido como aval.

II.- PRUEBAS AL SISTEMA

Durante esta fase el auditor llevará a cabo el determi-- nar claramente los procedimientos que deberá aplicar para validar los sistemas y controles adoptados por la empre-- sa; situación que llevará a cabo una vez que haya domina-- do ampliamente a través de la revisión del sistema, los sistemas, políticas, métodos y controles establecidos -- por la empresa.

En base a los conocimientos adquiridos del sistema de -- control interno durante la revisión del sistema, el audi-- tor determinará claramente las pruebas de cumplimiento a desarrollar durante su examen.



El Instituto Americano de Contadores Públicos señala que el propósito que se sigue en las pruebas de cumplimiento, es suministrar una seguridad razonable de que los procedimientos relativos a los controles contables están siendo aplicados tal como fueron prescritos. Tales pruebas son necesarias si se va a confiar en los procedimientos prescritos para la determinación de la naturaleza, oportunidad o extensión de las pruebas de determinadas clases de transacciones o saldos.

Por tanto, depende de los procedimientos de control contable y de la evidencia disponible acerca de su observancia el determinar la naturaleza de las pruebas de cumplimiento y también influirán sobre su oportunidad y alcance.

Las pruebas de cumplimiento se ocupan principalmente de indagar si se llevaron a cabo todos los procedimientos necesarios, como se llevaron a cabo y quien los realizó. Algunos aspectos de control interno contable requieren procedimientos que no necesariamente se originan por la ejecución de las transacciones. Este tipo de procedimientos incluye la aprobación ó verificación de documentos que evidenciarán las transacciones.

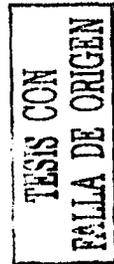
Las pruebas de tales procedimientos, por tanto, requerirán la inspección de los documentos relativos para obtener la evidencia mediante firmas, iniciales, sellos y otros controles similares que indiquen si se realizaron y quien los realizó, para permitir una evaluación de la propiedad de su ejecución.

Otros aspectos del control interno contable requieren -- una segregación de funciones de manera que ciertos procedimientos sean realizados independientemente; consecuentemente, las pruebas de cumplimiento con tales prácticas contables tienen el propósito fundamental de determinar si aquellos fueron realizados por personas que no tuvieran funciones incompatibles.

Debido a que tales procedimientos contables frecuentemente no dejan un rastro auditable de evidencia documental respecto de quien los llevó a cabo; por tanto, las pruebas de cumplimiento en estas circunstancias están limitadas necesariamente a indagaciones con distintas personas y a la observación del personal y sus hábitos durante el trabajo para corroborar la información obtenida durante la revisión inicial del sistema.

Como ejemplos de este tipo de procedimientos puede citarse la recepción, depósito y desembolso de efectivo, el registro de las transacciones y la anotación en las tarjetas auxiliares de clientes.

Normalmente el auditor aplica las pruebas de cumplimiento durante su trabajo preliminar; la aplicación de tales pruebas durante el período remanente de revisión pueden ser ya no necesarias, situación que estará en función -- del grado de seguridad alcanzado en el resultado de tales pruebas, las respuestas a las indagaciones efectuadas durante el período remanente y de la evidencia de su cumplimiento.



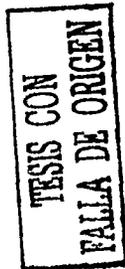
En resumen el auditor en esta fase describirá claramente la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas de cumplimiento a efectuar durante la fase preliminar del trabajo del auditor.

2.5.2.5 EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

La función del control interno, desde el punto de vista del auditor, es de suministrar la seguridad de que los errores e irregularidades pueden descubrirse con prontitud razonable, asegurando así la confiabilidad e integridad de los registros contables.

Un planteamiento lógico de la evaluación que hace el auditor del control interno contable, que se enfoca directamente a prevenir o detectar errores importantes o irregularidades en los estados financieros, consiste en ---- aplicar los pasos siguientes:

- 1.- Considere los tipos de errores e irregularidades -- que pueden ocurrir.
- 2.- Determine los procedimientos de control contable -- que puedan prevenir o detectar tales errores o irregularidades.
- 3.- Determine si los procedimientos necesarios están -- prescritos y se estén cumpliendo satisfactoriamente.



4.- Evalúe cualquier debilidad, por ejemplo, tipo de errores potenciales e irregularidades no cubiertos por -- los procedimientos de control existentes, para determinar primero la naturaleza, oportunidad o alcance de los procedimientos de auditoría que deban aplicarse y segundo, las sugerencias que deban hacerse al cliente para mejorar y/o eliminar las debilidades del sistema de control interno contable.

En la aplicación práctica del planteamiento anterior los primeros dos pasos se realizan principalmente por medio de cuestionarios, listas de procedimientos, instrucciones o cualquier otro tipo de material utilizado por el auditor, sin embargo, se requiere del juicio profesional del auditor para la interpretación, adaptación o extensión de tal material general, así como el que resulte apropiado en las situaciones particulares.

El tercer paso se lleva a cabo durante la revisión del sistema y las pruebas de cumplimiento y el cuarto paso se logra por medio de ejercer el juicio profesional y de evaluar la información obtenida en los pasos precedentes. La evaluación de los controles contables efectuada por el auditor en relación con cada tipo significativo de transacciones y de los activos relativos, debe ser una conclusión respecto a si los procedimientos prescritos y su cumplimiento son satisfactorios.

Los procedimientos y su cumplimiento deben considerarse satisfactorios si la revisión del auditor y sus pruebas-

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

no revelan ninguna situación que considere que sea una debilidad importante, o sea una situación en la cual el auditor estime que los procedimientos prescritos o el grado de cumplimiento con ellos no suministren una razonable seguridad de que los errores ó irregularidades por cantidades que podrían ser importantes, reflejados en los estados financieros que se examinan; pudieran prevenirse o detectarse en un período razonable en el curso normal de ejecución de las funciones.

De lo anterior se desprende finalmente que es el juicio profesional del auditor, el cual en base a todos los elementos disponibles y al resultado de las pruebas realizadas al sistema, efectuará la evaluación del control interno contable para determinar el grado de confianza que va a depositar en el.

Por tanto, siendo que la evaluación del control interno esta en función del juicio profesional del auditor, será éste el que establecerá los parámetros de medición del mismo para considerarlos confiables, basándose en los resultados de su investigación y pruebas, de acuerdo a las situaciones de cada caso en particular.

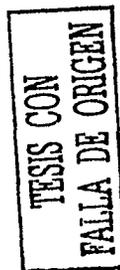
Normalmente el auditor recurre con frecuencia al procedimiento de examinar una muestra parcial de las partidas individuales y derivar del resultado del examen de esta muestra una opinión general sobre la partida global, a este tipo de procedimiento muy común en el campo de la auditoría se le conoce como el método de pruebas selecti

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

vas, y recurre con frecuencia al mismo, derivado de la naturaleza de las operaciones de las empresas cuyo volúmen normalmente esta formado de una cantidad numerosa de operaciones individuales y al hecho de que muchas de ellas son de carácter repetitivo.

Es también que en cuanto el volúmen de operaciones es más complejo, el auditor se ve obligado a auxiliarse durante su examen de la técnica del muestro estadístico; - la cual, dependiendo de las circunstancias, para cada si tuación particular su mismo juicio la considere aplicable; técnica que en el campo de auditoría representa para el auditor el medio por el cual puede expresar en términos cuantitativos su juicio profesional concerniente a la confianza que se derive de la aplicación de sus --- pruebas de auditoría y para determinar la magnitud de -- las muestras y evaluar los resultados de ellas sobre esa base.

En resumen, se puede decir que en base a la confianza depositada por el auditor en el sistema de control interno contable, derivado del estudio y evaluación que del mismo llevó a cabo, será finalmente su juicio profesional - el que determinará los parámetros de medición que a su juicio son suficientes para fundamentar su opinión profesional, así como la explicación, auxiliado por otras técnicas como la de pruebas selectivas y muestreo estadístico, del porqué dió diferentes extensiones a sus --- pruebas de auditoría, escogió determinados procedimientos y de las fechas que escogió para aplicar los mismos.



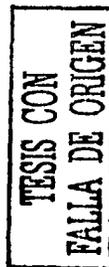
2.5.2.6. VENTAJAS.

Las ventajas más importantes que se derivan del examen del control interno a manera enunciativa, serán entre otras, un ahorro de tiempo y esfuerzo y principalmente el detectar oportunamente aquellas áreas de la empresa a examinar que representan áreas problemas y sobre las cuales el auditor enfoca más su atención.

Para el cliente, estas situaciones repercuten también en forma positiva, ya que el ahorro de tiempo y esfuerzo durante el examen de auditoría lo beneficiará en un ahorro de honorarios; asimismo, contará en forma oportuna con un informe del sistema de control interno y las observaciones y sugerencias relativas para mejorarlo, con la única limitante que dichas observaciones y sugerencias se refieren exclusivamente al sistema de control interno contable y por lo mismo no se mencionan todas las observaciones que resultarían de efectuarse una auditoría administrativa.

2.5.2.7 INFLUENCIA DEL CONTROL INTERNO EN EL PROGRAMA DE TRABAJO.

Una de las razones fundamentales por la que el auditor debe dejar evidencia de que efectuó, como parte del exa-



men de auditoría, el estudio y evaluación del control interno, es para demostrar y explicar como parte importante de sus pruebas el porqué dió diferentes extensiones a sus pruebas de auditoría, porqué escogió determinados procedimientos y la oportunidad en que fueron aplicados. Así también es importante señalar que el sistema de control interno representa el sistema nervioso de las empresas y dependiendo del grado de efectividad de las políticas, procedimientos y controles adoptados, el sistema de control interno será confiable, satisfactorio y logrará cumplir con los objetivos que todo sistema de control interno persigue como son el de promover la eficiencia de las operaciones y protección de los activos.

Por lo anterior, el sistema de control interno tiene y tendrá siempre gran influencia en el trabajo de auditoría, ya que dependiendo del grado de confianza que el auditor deposite en el mismo, el alcance de sus pruebas será en menor detalle del cual resultara en caso de que el sistema fuera deficiente y poco confiable.

Siendo el programa de trabajo de auditoría en términos generales la guía de acción del auditor, el cual le señalará que procedimientos utilizar, el alcance de los mismos y la oportunidad en su aplicación, el auditor en el momento de prepararlo se verá influenciado por el control interno al determinar los alcances y procedimientos de auditoría.

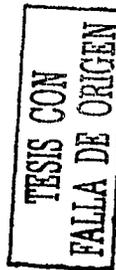
En conclusión, la influencia principal en el programa de trabajo será el grado de detalle del mismo, el cual estará en función del grado de confianza que el auditor tenga sobre el sistema de control interno contable de la emresa que se examina.

En los párrafos siguientes se comentará más ampliamente en lo que consiste la programación del trabajo de auditoría.

2.5.3 PROGRAMACION DEL TRABAJO DE AUDITORIA.

El resultado final de la planeación de la auditoría normalmente se conducirá en planes o programas de acción, - entendiendo como plan el curso de acción a seguir basado en los conocimientos adquiridos de la empresa a revisar. Estos planes o programas deben procurar el equilibrio de los requirimientos de la auditoría con la capacidad del personal de auditoría que intervendrá, logrando con su -- elaboración coordinar la revisión de los estados finan-cieros. Una vez determinados los planes se les agregará el factor tiempo, transformándolo en programas de auditoría.

La preparación de un buen programa de acción es una de - las fases más importantes y más difíciles de la planea--ción pues se pone en juego aspectos como el grado de e--fectividad respecto al conocimiento que de la empresa se



ha adquirido, el grado de cooperación que de la empresa se puede esperar y de la adecuada determinación de los elementos con los cuales el auditor cuenta para la elaboración de un trabajo.

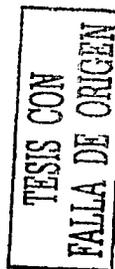
El auditor con base en el conocimiento que de la empresa ha adquirido, estimará el tiempo que ha de emplear durante el examen de la auditoría, sin embargo, normalmente el auditor no realiza todo el trabajo por sí mismo, sino que necesita auxiliarse de personal de distintos niveles de capacidad técnica y experiencia para llevar a cabo labores que no requieran de su intervención directa.

Las firmas de contadores públicos normalmente clasifican a su personal técnico por niveles de responsabilidades, experiencias y capacidad técnica, tal clasificación normalmente comprende las siguientes categorías:

Socios, gerentes o supervisores, seniors, semiseniors y juniors y en términos generales pueden enunciarse las siguientes funciones que desempeña en un despacho de contadores el personal técnico:

Los gerentes o supervisores son los responsables de planear la auditoría, vigilar su avance, revisar el trabajo realizado y el informe, ocasionalmente, pueden intervenir en la ejecución del trabajo de auditoría y en la redacción del informe.

Los seniors o encargados son destinados por sus conocimientos y experiencias, a asumir el cargo directo del trabajo de auditoría, a la distribución del mismo y diri



gir a los juniors a resolver problemas que surjan de la revisión y a elaborar el informe. El senior es directamente responsable ante el gerente y socio.

Las labores del semisenior son las de encargado de auditorías sencillas ó bien las de ayudante de un senior en revisiones de compañías con operaciones más complejas y de gran volumen.

El junior ó ayudante trabaja bajo la supervisión de un senior ó semisenior efectúa la mayor parte del trabajo de detalle requerido en la revisión, para lograr una mejor calidad y un buen desarrollo del trabajo de auditoría el auditor deberá planear el tiempo que requerirá cada trabajo, el número y características del personal que intervendrá así como los períodos en que se efectuará la revisión; asimismo deberá considerar al asignar al personal durante el trabajo de auditoría, factores tales como la rotación de los encargados de cada trabajo y los conocimientos y habilidades específicas que se requieren para ciertas revisiones por parte de quien las realiza.

La selección del personal de auditoría deberá hacerse -- tomando en consideración las características de integridad, carácter, honradez, dignidad, personalidad, adaptabilidad, educación amplia y conocimientos técnicos adecuados.

Como se mencionó anteriormente, el trabajo final de la planeación de la auditoría se reflejará a través del programa de auditoría, el cual en términos generales deberá contener y señalar claramente los procedimientos que deberán aplicarse, la extensión ó alcance de las pruebas -

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

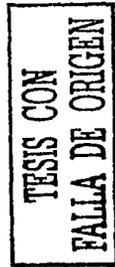
que han de efectuarse y la oportunidad ó época en que se deberán aplicar.

2.5.3.1 CONCEPTO

En su sentido estricto y como concepto general, según se establece en el boletín número 4 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Intituto Mexicano de Contadores Públicos, un programa de trabajo es un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar; en ocasiones estos programas se complementan con informaciones o explicaciones que a juicio del auditor deban considerarse durante la aplicación de los procedimientos de auditoría.

El mismo boletín nos proporciona las siguientes definiciones de un programa de trabajo, partiendo desde los puntos de vista del grado de detalle en su preparación o de su relación con un trabajo concreto:

- Un programa de trabajo general es áquel que se limita a un enunciado genérico de las técnicas a aplicarse con la mención de los objetivos particulares que se persiguen durante la revisión.
- Un programa de trabajo detallado es áquel en el cual se describe con mayor ó menor minuciosidad, la forma práctica de aplicar los procedimientos y técnicas de auditoría.



- Son programas de auditoría estándar aquellos en los que se enuncian los procedimientos a seguir en casos o situaciones que se consideran aplicables a un considerable número de empresas.

- Son programas específicos aquellos que se preparan y formulan concretamente para cada situación en particular. En resumen, se puede concluir que un programa de trabajo es un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría que han de aplicarse, de la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar.

Desde el punto de vista del grado de detalle que contengan pueden ser generales ó detallados y desde el punto de vista de su relación con un trabajo pueden ser estándar ó específicos.

2.5.3.2 CLASIFICACION.

En función a la definición del programa de trabajo se presenta a rasgos generales la siguiente clasificación:

I.- Programas de trabajo:

- a) Generales - Más enfocados al uso del auditor a un nivel de senior.
- b) Detallados - Más enfocados al uso del auditor a un nivel de junior.

II.- Programas de trabajo:

- a) Estandar
- b) Especificos

No existen reglas específicas, particulares ó estrictas sobre que tipos de programa el auditor debe utilizar o adoptar durante el desarrollo de su examen, sino más bien, cualquier tipo de programa que a juicio del auditor deba utilizarse, deberá elaborarse de una forma sencilla, concisa y clara de manera que los procedimientos empleados en cada auditoría, esten de acuerdo con las circunstancias particulares de cada examen en especial, debiendo tenerse en cuenta que es imposible reducir a fórmulas estandar, todas las contingencias que puedan presentarse en el desarrollo del trabajo, por lo tanto, deberá hacerse uso constante de la iniciativa y criterio personal en el desarrollo de la auditoría.

Los programas de trabajo normalmente se conservan y forman parte de los papeles de trabajo de carácter permanente, es decir, del archivo que tiene aplicación y uso para varias auditorías de la empresa que se examina.

De esta manera, el programa se puede ir actualizando ó ampliando, abarcando puntos que se descubrirán durante el examen, ó bien, efectuando los cambios que sean necesarios que pudieran surgir con motivo de un mejor control interno, cambios en los registros contables, en las operaciones de la empresa, en los criterios contables, etc.

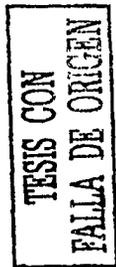
2.5.3.3 OBJETIVOS.

El objetivo fundamental y primordial que se persigue con el programa de trabajo en el examen de estados financieros es el de obtener los elementos de juicio suficientes que permitan llegar a una conclusión sobre la razonabilidad de una cifra ó rubro de los estados financieros examinados, que permitan fundamentar y respaldar la opinión profesional del auditor sobre la razonabilidad de los -- mismos y su cumplimiento con principios de contabilidad; ó en su defecto, determinar o identificar que es lo incorrecto y que acciones se deben efectuar para corregirlas y obtener una conclusión satisfactoria.

En resumen, el programa de trabajo representa para el auditor un elemento técnico de pruebas sobre el tipo, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría - que aplicó y el resultado de las mismas que le sirvieron de base para obtener una conclusión, tomadas en conjunto, sobre la situación financiera de la empresa.

Otro tipo de objetivos que se persiguen con el programa de trabajo pueden ser los siguientes:

- 1.- Servir de guía al auditor sobre los procedimientos - que han de aplicarse y su oportunidad durante el curso de la auditoría.

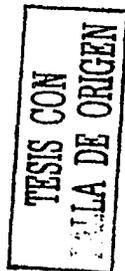


- 2.- Como un elemento de control de las fases sucesivas - de la auditoría a fin de no omitir ningún procedi--- miento.
- 3.- Como prueba de que se aplicaron todos los procedi--- mientos necesarios a juicio del auditor y el re- sultado de los mismos.
- 4.- Para evitar desviaciones en el examen que puedan pro- vocar pérdidas de tiempo al ejecutar pruebas que no- conduzcan a los objetivos generales y específicos de la auditoría.
- 5.- Para evitar incertidumbre ó errores de comprensión - del criterio del auditor.

2.5.3.4 CARACTERISTICAS.

Un buen programa de auditoría deberá reunir característi- cas generales, como son:

- 1.- La unidad de programa, entendiéndose por ésto que - se aplicará un sólo programa para la auditoría, ya- que varios provocarían confusión; sin embargo, po- drá subdividirse por secciones en varias fases ó e- tapas
- 2.- La acción directiva del programa debe ser continúa,



es decir, no debe tener interrupciones; es preciso-
que una segunda etapa suceda a una primera en todos
los casos.

- 3.- Flexibilidad para adaptarse a las modificaciones que
sean necesarias, durante el desarrollo de la audito-
ría.
- 4.- Precisión, es decir, que sea compatible con las ope-
raciones de la empresa.

2.5.3.5 VENTAJAS.

Las ventajas que obtiene el auditor al elaborar el pro--
grama de trabajo son las siguientes:

- 1.- Constituye la evidencia de que el trabajo de audito
ría se planeó adecuadamente.
- 2.- Incluye los procedimientos que el auditor debe apli-
car en cada sección de la auditoría para la obten-
ción de evidencia suficiente y competente.
- 3.- Favorece la división del trabajo en el personal de-
la auditoría en forma organizada.
- 4.- Se traduce en una adecuada rutina de auditoría aho-
rrando tiempo y disminuyendo costo de la auditoría.
- 5.- Enfatiza los procedimientos esenciales de cada ---
cliente.

- 6.- Indica el avance de la auditoría en cada sección -- del examen.
- 7.- Sirve de base para planear auditorías de años subsecuentes.
- 8.- Facilita la revisión a los supervisores o socios.
- 9.- Sirve de guía al personal sin experiencia para desarrollar el trabajo de la auditoría.
- 10.- Permite la intervención de personas sin experiencia.
- 11.- Un programa de acción es útil en los momentos dificiles ya que proporciona una visión de conjunto que permite evaluar la importancia de los problemas.
- 12.- Ayuda a controlar el trabajo y a determinar responsabilidades.
- 13.- Es un medio fiel para evitar omisiones importantes- en la auditoría.

2.5.3.6 DESVENTAJAS.

En general se puede decir que los inconvenientes de un -- programa planeado con anticipación, considerado como estandar en un despacho de Contadores Públicos, pueden ser los que a continuación se mencionan:

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

- 1.- La responsabilidad del encargado está limitada al programa.
- 2.- Se corta el pensamiento constructivo e independiente.
- 3.- Se automatiza la Auditoría.

Estas afirmaciones significan que si se usa un programa predeterminado, la persona encargada de su ejecución no asumirá una responsabilidad apropiada, no pensará en forma independiente y la auditoría se viciará en cuanto al enfoque a seguir. Si estos son realmente los resultados, es evidente y claro que los miembros del personal de Auditoría son ineficientes y lo serán cualesquiera que fueren las circunstancias, en otras palabras, todos los métodos para ponerse en práctica un programa planeado de Auditoría tiene sus ventajas e inconvenientes.

Un programa no debe ser rígido sino flexible para adaptarse a las condiciones cambiantes y debe motivar la iniciativa y no eliminarla.

2.5.3.7 ELABORACION DE UN PROGRAMA DE TRABAJO

Es básico mencionar que no existen reglas fijas a la elaboración de programas, ya que estos dependen de la naturaleza de la auditoría, de las características de la empresa y del auditor mismo.

Un buen programa de auditoría deberá incluir aquellos -- procedimientos generales que son aplicables a un gran número de empresas, pero también deberá incluir los procedimientos que son específicos a la empresa que esta examinando.

Es importante mencionar que los procedimientos generales de la revisión para cualquier empresa se convierten en programas específicos únicamente hasta cuando se seleccionan los procedimientos que serán aplicables a la empresa que se esta revisando.

Algunas firmas de contadores públicos han elaborado lo que se conoce con el nombre de "manuales de procedimientos de auditoría", que consisten en una guía general para la revisión de estados financieros aplicables a la mayoría de las empresas; sin embargo, se hace hincapie en que éstos manuales por muy completos que sean, nunca serán una guía exacta para trabajar pues carecen de la calidad de ser flexibles.

Al término de cada revisión es conveniente que se elabore el programa para la próxima auditoría, pues es cuando se tiene más frescos los problemas y los procedimientos a utilizar.

Este programa debe incluir la oportunidad con que se aplicaron los procedimientos, el alcance y el tiempo real empleado para cada uno de ellos, e incluso la calidad del personal que intervino.

Es de gran utilidad que los programas específicos de auditoría elaborados en la revisión anterior se ajusten al inicio de la siguiente con objeto de adaptarlo a las características y cambios sucedidos en el transcurso de -- tiempo entre una y otra.

La asignación de trabajo al personal que interviene en la revisión se hará hasta conocer los elementos con que se cuenta para darle a cada quien un trabajo de acuerdo a su experiencia y capacidad.

Un programa de auditoría se puede presentar de diferentes formas: como memorándum o guía, los cuales consisten en ir indicando paso a paso las pruebas y procedimientos a realizar o por medio de sistemas gráficos que presentan una mejor visión y comprensión de los problemas con los que se enfrentará durante la auditoría.

Los sistemas gráficos comunmente utilizados son:

- Gráfica de Gantt, en la cual el encargado anotará las actividades en que se divide la revisión de cada cuenta y el cálculo del tiempo para la realización de cada actividad, colocándolos en forma de lista y el tiempo ubicándolo en forma horizontal de tal manera que se considere como etapas de progreso.

- El método del camino crítico muestra la secuencia lógica de los eventos de la auditoría, su interrelación y el tiempo de realización de cada uno de ellos, permitiendo conocer las actividades que determinan la duración total de la revisión.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

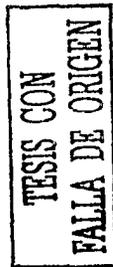
La representación gráfica de esta técnica se logra mediante la elaboración de una malla o red que permite observar claramente la relación que existe entre las distintas actividades de la auditoría.

Esa malla o red de eventos de la auditoría deberá indicar:

- 1.- Las actividades críticas de la auditoría, por medio de las cuales se determinará la duración total de la revisión.
- 2.- Los tiempos libres y holguras de las actividades no críticas.
- 3.- Los recursos con que cuenta el auditor durante la revisión.

Los pasos de las técnicas del camino crítico en la auditoría son:

- a) Analizar los procedimientos por realizar y elaborar una lista de ellos en orden lógico de ocurrencia.
- b) Una adecuada programación de las actividades de la auditoría.
- c) Determinar el personal que intervendrá en la revisión y el material con que cuenta el auditor para realizar su trabajo, determinando con esto el tiempo necesario para efectuarlo.
- d) Dibujar la malla o red, que es el camino a seguir, interrelacionando los eventos en orden progresivo.



2.5.3.8 PAPELES DE TRABAJO.

Es importante dejar evidencia de la planeación efectuada, por lo que los programas de trabajo, las entrevistas con el personal de la empresa, los análisis efectuados durante las visitas previas, el estudio y evaluación del control interno y en general todo el trabajo de la planeación deben formar parte de los papeles de trabajo.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, dice lo siguiente acerca de los papeles de trabajo del auditor:

"Los datos e informaciones obtenidas por el auditor en su examen, los resultados de las pruebas realizadas y en muchos casos, la descripción de las mismas pruebas registradas en un conjunto de cédulas y documentos que reciben la designación genética de papeles de trabajo".

Se concluye que los papeles de trabajo señalan la situación existente y la información obtenida no sólo del análisis de los libros y registros de la empresa auditada, sino a través de fuentes externas a ella. Estos papeles de trabajo constituyen la evidencia escrita que sirve de base para demostrar la calidad profesional del trabajo realizado, integrando así la base en que fincará su opinión respecto a la situación financiera de la empresa.

3. PROCESO DE SUPERVISION DEL TRABAJO DE AUDITORIA

3.1 INTRODUCCION

CONCEPTO.

Según el Boletín No. 33 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos:

La supervisión del contador público que dictamina estados financieros consiste en dirigir y orientar a sus ayudantes en la ejecución del trabajo, cerciorándose de la efectividad con que éste se realiza y garantizando la calidad profesional que se requiere en todo trabajo de auditoría. La supervisión implica dirigir los esfuerzos de los ayudantes que participan en lograr los objetivos del examen y determinar si lograron esos objetivos. Los elementos de la supervisión incluyen dar instrucciones a los ayudantes, mantenerse informado de los problemas importantes -- que se encuentren, revisar el trabajo hecho y manejar las diferencias de opinión entre el personal de la firma.

El grado de supervisión adecuado en una situación determinada depende de muchos factores, incluyendo la complejidad del asunto particular y la capacitación de las personas que hacen el trabajo.

Se concluye que la supervisión de la auditoría es el medio de asegurarse de la corrección del trabajo efectuado por los ayudantes durante el desarrollo de la auditoría. Fundamentalmente el auditor tiene que delegar parte de -- sus funciones y por lo tanto de la autoridad que le es inherente hacia los subalternos por la imposibilidad física o práctica de resolver todos los problemas que se le van a presentar.

La adecuada delegación de funciones hace posible un mejor aprovechamiento del tiempo de trabajo y estima la utilización de la competencia técnica que tienen los subalternos.

Se debe tener siempre en cuenta que la delegación de funciones debe ser siempre materia de cuidadoso estudio en cada empresa en donde se vaya a realizar la auditoría, ya que cada una presenta problemas peculiares; en una empresa puede ser que una persona sea la indicada para que se le deleguen ciertas funciones, pero la misma persona en otra empresa simplemente no podría tener la misma responsabilidad ya que su conocimiento en alguna área puede ser deficiente e intervenir muchos otros factores en forma -- desfavorable.

Para esta delegación de funciones es necesario tomar en -- consideración:

- Las características de la empresa, ésto con el fin de saber cuantos y quienes van a desarrollar el trabajo.
- Buena selección de personal, sobre todo en lo que respecta a sus actividades; es para asumir responsabilidades y tomar decisiones.
- Es necesario una indicación pormenorizada de los procedimientos que van a seguirse y una elaboración concienzuda de los programas de trabajo. El detalle de los programas de trabajo dependerá de la capacidad de mostrada por quien realiza el trabajo.
- Es necesario que las personas a quien se delega la autoridad tengan un amplio entrenamiento para conocer las funciones que van a desarrollar, las políticas, procedimientos y programas del despacho.
- Por último, la organización y funcionamiento de un sistema de control, que permita al socio estar al tanto de la actuación de las personas que están desarrollando el trabajo.

La autoridad esta siempre acompañada de la consiguiente responsabilidad; pero, si bien es cierto que la autoridad puede delegarse, no sucede lo mismo con la responsabilidad, ésta necesariamente seguirá siendo primordialmente del auditor frente al cliente y a la sociedad y, dentro de la organización del despacho, esta responsabilidad se comparte.

El trabajo hecho por otras personas debe estar supervisado en forma correcta para verificar que el servicio que se brinda sea efectivamente profesional y que se lleva a cabo de acuerdo con normas establecidas por la profesión.

Una correcta supervisión deberá ser realizada en todos -- los trabajos y a todos los niveles; cada gerente, encargado o ayudante deberá estar supervisado por alguna persona de mayor jerarquía; el grado de supervisión que se ejerza estará en función de la capacidad y experiencia de quien realiza el trabajo, siendo en última instancia el contador público que dictamina el responsable de la supervisión del trabajo de auditoría.

3.2 ETAPAS DEL PROCESO DE SUPERVISION.

Este capítulo se estructuró siguiendo los lineamientos -- del Boletín No. 33 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Una supervisión, deberá tener lugar durante todo el desarrollo de la auditoría, comprendiendo el planteamiento -- previo a la iniciación del trabajo, su ejecución y la terminación del mismo.

3.2.1 EN LA PLANEACION.

En la elaboración de la planeación de auditoría para un -- contrato determinado y apegándose a lo que establecen las normas de auditoría generalmente aceptadas se pueden ob--servar en el boletín No. 3, referente a dichas normas, -- que emite el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, -- lo siguiente:

"El trabajo debe ser planeado adecuadamente y los ayudantes si los hay deben ser supervisados de manera apropiada".

Antes de empezar el trabajo de auditoría, el contador pú--

blico deberá asegurarse que se ha efectuado una adecuada planeación, para lo cual se cerciorará que el auditor a cargo ha comprendido los objetivos que se persiguen en la revisión, discutirá el programa de trabajo específico y conocerá las cualidades profesionales del personal que intervendrá.

1.- Definición de los Objetivos.

Al contratarse los servicios del contador público para -- llevar a cabo la revisión de los estados financieros de -- una empresa se definen los objetivos de la misma; los cuales deberán ser transmitidos al encargado de la auditoría, asegurándose que hayan sido perfectamente entendidos por éste, garantizando que el enfoque que se le dará a la revisión conducirá a la consecución de los objetivos que se persiguen.

Cuando un grupo de ayudantes ha sido asignado a una auditoría el supervisor tiene que asegurarse de haber entendido claramente lo que de él se espera; ésto comprende no -- sólo lo que se va hacer y como se va hacer, sino también el objetivo que se persigue.

2.- Análisis de las Cualidades Profesionales del Personal que Intervendrá.

Es necesario realizar un análisis de las cualidades profesionales del personal que intervendrá para determinar el grado de supervisión que cada persona requiere, considerando que ésta irá en proporción inversa a su experiencia y capacidad profesional.

Cuando el personal asignado por el auditor sea el adecuado, el trabajo del supervisor realmente viene a ser muy general; simplemente bosquejaría el curso del trabajo y dejaría a sus ayudantes el llevarlo. Por otro lado, con un grupo menos selecto, el supervisor mismo tendrá que entrar en detalles e instruir a sus subordinados específicamente de lo que tienen que hacer; asimismo, tiene que dedicar gran parte de su tiempo en la supervisión directa de sus ayudantes durante la ejecución de su trabajo y revisar éste más en detalle a su terminación.

Es aconsejable que el auditor, aparte de su experiencia y capacidad profesional, tuviera alguna experiencia técnica en los métodos y procedimientos de la empresa en particular en donde va a desarrollar su trabajo, para la agilización del mismo.

3.- Revisión del Programa de Trabajo.

En esta etapa se evalúan los alcances de los procedimientos que se van a aplicar en cada una de las áreas para .-

ajustarlos de acuerdo con la eficiencia del control interno del cliente y con los objetivos del trabajo. Este aspecto de la supervisión es muy importante, porque con --- ello se da cumplimiento a la norma de auditoría que obliga a adecuar las pruebas en función del control interno existente.

Es necesario que para cumplir con los objetivos que se -- persigue en una auditoría de estados financieros, se elabore un programa de trabajo (este punto se trató más ampliamente en el capítulo 2 inciso 2.5.3) y que éste sea -- revisado con todo cuidado para tener la seguridad de que se aplicarán los procedimientos de auditoría necesarios -- con los alcances adecuados en cada una de las pruebas; -- asimismo se cuidará que el presupuesto de tiempo asignado para la revisión de cada área sea el indicado.

3.2.2 EN LA EJECUCION.

Dentro de algunos objetivos de la supervisión durante la ejecución del trabajo se podrían citar:

- La determinación de que se ha cumplido con el alcance de la revisión como fué planeada inicialmente.
- Comprobación de que la hoja de trabajo se ha formulado claramente y se encuentra completa.
- Que en base a dicha comprobación el auditor estará en

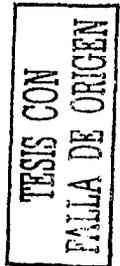
condiciones de iniciar el examen de las cédulas que correspondan a cada uno de los rubros que la integran, y a medida que se vaya examinando la balanza de comprobación y las cédulas relativas, podrán plantearse preguntas respecto a los distintos detalles del trabajo efectuado.

- La determinación de los puntos anteriores persigue -- los propósitos de: decidir si alguna de las fases de la auditoría requiere mayor revisión ó análisis y comprobar la habilidad con que el supervisor realizó su propio trabajo y dirigió el de sus ayudantes.

- Comprobación del control interno existente y la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.

Una vez que el contador público ha quedado satisfecho de la planeación de la auditoría, dará comienzo, lo que es materialmente la revisión. Como se mencionó anteriormente, el contador público deberá auxiliarse de personal a distintos niveles para efectuar labores que no requieren su intervención directa, pero de las cuales es el único responsable ante terceros.

La necesidad básica de la supervisión es que ésta se haga con propiedad; el supervisor debe estar seguro de que se siguen los procedimientos planeados en el programa de auditoría y que los ayudantes están alertas para encontrar e informar sobre las irregularidades que pueda haber.



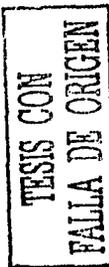
Un aspecto importante de la supervisión es el adiestramiento de los ayudantes en la práctica.

Aún cuando los ayudantes reciben un valioso entrenamiento a través de diferentes medios, sin duda alguna el mejor y más práctico entrenamiento es el que proviene de la experiencia que se adquiere durante el trabajo diario.

Por lo tanto, cualquier firma debe estar atenta en que cada elemento de su organización adquiera el máximo de beneficios, ya sea en experiencia o conocimiento, durante el desempeño de sus labores diarias.

La responsabilidad del entrenamiento que el ayudante debe tener durante su trabajo, le atañe al encargado y esto es parte fundamental de sus deberes, ya que con una correcta supervisión puede cubrir este objetivo, y se puede decir que la capacidad profesional que vayan adquiriendo los ayudantes depende de que el encargado acepte y delegue adecuadamente funciones y responsabilidades a los ayudantes.

Aunque se tenga plena confianza en la capacidad y preparación de los ayudantes en quienes se deleguen determinadas funciones, no debe descuidarse por ningún concepto el aspecto de la supervisión del trabajo que los mismos realizan, manteniendo una vigilancia adecuada por medio de procedimientos de revisión, aplicables de acuerdo al criterio, responsabilidad y decisión personales.



Los procedimientos de revisión deben aplicarse desde que se principia a delegar funciones y el trabajo es iniciado por el personal, teniendo como objetivo el asegurarse de que la ejecución de las tareas delegadas ha sido correcta y completa.

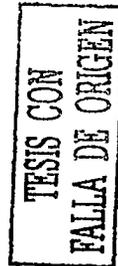
La mecánica en los procedimientos de revisión de ninguna manera será uniforme, ya que ésta variará en función de la naturaleza, extensión del trabajo y capacidad de los ayudantes que lo desarrollen.

La supervisión en la ejecución del trabajo se lleva a cabo a todos los niveles, siendo la persona de mayor capacidad y experiencia quien comunicará al socio el avance de la auditoría, comentándole los problemas importantes que se hubiesen presentado durante el desarrollo de la misma.

La supervisión en esta etapa comprende: la introducción del ayudante en el trabajo a realizar, las instrucciones sobre la tarea específica de cada uno, la revisión de su trabajo y la aportación de quien supervisa el desarrollo técnico y profesional del ayudante.

1.- Introducción del ayudante al trabajo.

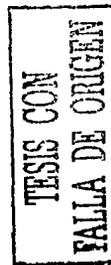
Esta fase comprende desde la notificación del ayudante de su asignación al trabajo hasta el momento en que el mismo



vaya a iniciar la revisión de las áreas que le fueron encomendadas.

Es conveniente que el personal que intervendrá en el trabajo haya comprendido la naturaleza del mismo, y tenga conocimiento lo más amplio posible de la empresa que ha de revisar, a fin de que esté en posibilidad de desarrollar más ordenada y rápidamente su trabajo, detectar problemas en las áreas que revisa y sugerir soluciones adecuadas, - facilitando así la labor de supervisión y ~~garantizando~~ una mejor calidad en el trabajo. Para lograr lo anterior se mencionan a continuación algunos de los puntos que debe - tomar en cuenta quien supervisa.

- Es conveniente que se notifique al ayudante acerca de su asignación del trabajo con la mayor anticipación posible, motivándole a revisar los papeles e informes del año anterior, a fin de que pueda familiarizarse con las características de la empresa y los procedimientos utilizados en cada área, conozca los problemas que se hayan presentado y los procedimientos alternativos utilizados para solucionarlos, se entere del contenido de los estados financieros con sus notas y pueda comprender más fácilmente -- las subsecuentes explicaciones que se le den. Deberá procurarse que el ayudante conozca lo más posible el tipo de empresa que va a revisar, para lo cual se le recomendará material de lectura para que lleve a cabo una investiga--



ción independiente que le permita el conocimiento de los aspectos importantes de la industria ó actividad que constituyen el giro de la compañía.

- Familiarizar al ayudante acerca de la índole ó clase de negocio sobre el que van a trabajar, su posición en la industria, productos que elabora ó distribuye, servicios que presta, clase de maquinaria que posee, inversiones -- que tiene, sus métodos de operación, políticas del negocio, capacidad y calidad de su personal, cualquier aspecto que pueda ayudarlo a entender y desarrollar su trabajo, los estados financieros y el contenido de los diferentes renglones, las cuentas que maneja la empresa y problemas-poco usuales que se espera encontrar.

- Promover un recorrido por las instalaciones para que los ayudantes puedan ver materialmente la operación de la empresa a fin de que durante la revisión estén en posibilidad de comprender mejor el contenido de las cuentas.

- Se deberá permitir que los ayudantes conozcan la planeación de la auditoría y posteriormente aclararles las dudas que pudieran surgir sobre el propósito y alcance -- del trabajo.

- Es conveniente presentar a los ayudantes con aquellas personas con las que van a estar en contacto durante el desarrollo del trabajo (funcionarios y empleados) y también

indicarles donde se encuentran los registros y documentos con los que va a trabajar.

2.- Instrucciones sobre la tarea específica.

Una vez que el ayudante tiene una idea general de la empresa a revisar y de la revisión misma deberá familiarizarse con lo que será su trabajo específico.

En el momento de asignar un trabajo, el encargado debe tomar el tiempo necesario para explicar cual va a ser su objetivo. Debe indicar que se va a realizar, la razón por la que se esta haciendo, especificar los procedimientos que van a ser seguidos y lo que espera verificar con estos procedimientos, señalar cualquier aspecto que se deba considerar, así como la relación que tiene el trabajo que se va a desarrollar en particular con el programa de auditoría en general; se le mostrarán los registros con los que trabajará explicándole cualquier aspecto poco usual de los procedimientos del cliente relacionados con ellos y pedirá al ayudante que lea cualquier información concerniente a su trabajo que pueda estar contenida en los papeles sobre el sistema de control interno contable.

El supervisor también debe revisar junto con el ayudante los papeles de trabajo del año anterior e indicarle las modificaciones que le gustaría que se hicieran en la auditoría que se va a llevar a cabo.

Cada ayudante debe estar consciente del propósito y contenido de cada papel de trabajo antes de su preparación, de tal manera que su diseño y elaboración se facilitarán, -- así como también su revisión, y serán claros para cualquier referencia que se necesite.

El encargado aunque ya haya discutido con el ayudante como deben hacerse los papeles de trabajo y el porqué de -- ellos, debe también revisar cada paso en su elaboración.

El programa de auditoría debe ser revisado paso por paso por el encargado y el ayudante, y se debe estar seguro de que se ha entendido perfectamente la finalidad del trabajo antes de empezarlo.

El ayudante debe estar informado del tiempo estimado que cada trabajo o asignación en particular requerirá, debe entender que deberá poner todo su esfuerzo para estar dentro de lo estimado, pero que no deberá ser el factor que gobierne su trabajo, por que hay ocasiones en que se presenta alguna situación que no se había previsto, así que se puede decir que la calidad del trabajo será el factor primordial en el desarrollo de la auditoría y nunca el tiempo.

Debe el ayudante entender la importancia de mantener informado al encargado del adelanto que lleva el trabajo --

que se le asigne o en caso de que se presente una situación irregular y ésta significa mayor tiempo en la asignación, también debe informárselo.

El encargado debe discutir con el ayudante el control interno relativo al área sobre la que va a trabajar.

Decisiones sobre que tan efectivo es el control interno y sobre las extensiones de las pruebas usualmente no pueden ser hechas por el ayudante debido a su inexperiencia, es por ésto que el encargado debe indicarle las debilidades del control interno y señalar la extensión de las pruebas.

El encargado debe indicar la información específica que se requerirá para el informe; aspectos que se necesitan considerar de impuestos en el área que se este revisando de manera que se pueda obtener la información en el momento de desarrollar el trabajo y se pueda aclarar mejor --- cualquier duda.

El encargado debe indicar al ayudante que le puede hacer cualquier clase de pregunta de cualquier asunto en donde tenga una dificultad, pero debe procurar que el ayudante le exponga primero su punto de vista y la solución que él daría, ésto da una excelente oportunidad para probar el juicio del ayudante y poder comparar lo que él habría hecho con lo que él decidió.

Una vez realizado lo anterior, la persona que supervisa - se asegurará que el ayudante haya entendido en forma clara y completa las instrucciones antes de iniciar su trabajo.

3.- Revisión del Trabajo Realizado.

Se pueden distinguir dos fases dentro de este punto, la primera se refiere a la supervisión que debe ejercer durante el desarrollo del trabajo y la segunda es aquella que trata de la revisión del trabajo efectuado:

a) Durante el desarrollo del trabajo.

El hecho de darle una asignación de trabajo y explicar lo que se va hacer con todo detalle al ayudante, no significa la terminación de los deberes de supervisión del encargado.

El encargado debe estar comprobando periódicamente el progreso que va teniendo cada ayudante, promover preguntas y recibir las sugerencias que le hagan los ayudantes.

Debe verificar el tiempo después de que el ayudante empieza su trabajo, con el objeto de cerciorarse que efectivamente éste haya entendido a la perfección las actividades a desarrollar y el objetivo de las mismas y que la aplica

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

ción del plan y procedimientos elaborados se lleven a cabo.

Se debe estar revisando periódicamente el avance que se tenga en lo asignado para cerciorarse de que el ayudante está haciendolo correctamente y lo entiende. En caso de que el ayudante cometa algún error, se corrija éste sobre la marcha y se continúe correctamente, puesto que si se deja al ayudante, una vez que se le haya explicado su trabajo, sin ninguna supervisión durante el desarrollo del mismo, pudiese incurrir en algún error y éste se detectaría al final, en el momento que el encargado revisara la totalidad del mismo, trayendo como consecuencia que se volvería a repetir el trabajo, repercutiendo en una pérdida de tiempo y un aumento de los costos.

Por esto, y para poder ser verificado el progreso del ayudante, es necesaria la supervisión periódica durante el desarrollo del trabajo.

También el encargado debe comprobar si el trabajo va a ser terminado dentro del tiempo que se había estimado para ese renglón, o será necesario tiempo adicional.

Otro aspecto que se debe tomar en cuenta, es la tendencia entre los elementos nuevos de una firma de hacer más trabajo del que es requerido, lo cual debe tenerlo en mente al estar revisando periódicamente el progreso que va teniendo el ayudante en su trabajo.

b) Revisión del Trabajo Efectuado.

La supervisión debe ser oportuna. La revisión debe ser hecha mientras en la memoria del ayudante estén aún frescos los trabajos que realizó.

El interés primordial que tiene la revisión y la supervisión de los papeles de trabajo es que el examen a realizar haya sido cumplido y que los datos consignados en los papeles de trabajo y las conclusiones a que se llegó efectivamente sean los correctos.

Frecuentemente el encargado tiene preguntas que hacer para poder cerciorarse de la efectividad de los papeles de trabajo y las cuales sólo pueden ser contestadas o comprobadas si la persona que las preparó está presente.

Cuando el encargado revisa los papeles o durante la supervisión, encontrará fallas y cualquier crítica ó sugerencia para mejorar el trabajo debe ser completa y claramente explicada, de tal manera que el ayudante conozca no solamente sus errores sino como proceder en el futuro.

Si hay deficiencias en el trabajo ó en los papeles de trabajo de tal magnitud que haga necesario el llevar a cabo algún trabajo adicional, el ayudante responsable debe hacerlo, puesto que corrigiendo o modificando un error la -

misma persona que lo cometió, es mucho más valioso desde el punto de vista de entrenamiento que poniendo a alguien más para corregirlo.

El encargado debe tomarse tiempo para discutir el trabajo terminado con el ayudante que lo hizo y con mayor razón - si éste parece satisfactorio; las instrucciones originales que se dieron deben ser revisadas para ir determinando cuales fueron entendidas y seguidas y aclarar en caso de cualquier duda que se haya tenido.

Al revisar los papeles deberá cuidarse: que se haya realizado un trabajo completo, que contenga toda la información indispensable, que haya quedado bien definido el tratamiento que se dió a partidas que puedan prestarse a diferentes interpretaciones, que en caso de inconsistencia en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados exista evidencia del cambio y la determinación de su efecto, que las situaciones que requieren aclaración a través de notas hayan sido precisadas, - que las partidas que se presentan por primera vez en los estados financieros se les haya dado el tratamiento adecuado, que las deficiencias al control interno encontradas durante la revisión queden anotadas y en general, que se cumpla con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Convendrá que los puntos anteriores queden cubiertos antes de abandonar las oficinas del cliente dejando evidencia de la revisión de los papeles, lo cual se logrará anotando la inicial de quien la efectuó o bien a través de las hojas en que se anoten los puntos pendientes que deberán cubrirse antes de dar por terminado el trabajo.

Algunas firmas, para la supervisión de cada una de las áreas, han elaborado cuestionarios con una serie de puntos que deberán ser cubiertos como mínimo para que el trabajo pueda considerarse completo; tienen la ventaja de evitar omisiones importantes por parte de quien revisa.

La revisión de los papeles de trabajo constituye además uno de los más efectivos entrenamientos que se pueden dar a los ayudantes para capacitarlos rápidamente en el trabajo profesional.

4.- La aportación de la supervisión al desarrollo técnico y profesional del ayudante:

La calidad de un despacho de contadores públicos dependerá en buena parte de la calidad de su personal y la supervisión durante el desarrollo del trabajo es uno de los factores que mejor puede contribuir a la capacitación del mismo.

Será conveniente que quien supervise se preocupe por estimular el desarrollo técnico y profesional del ayudante, - para lo cual procurará que intervenga en tantas fases de la revisión como sea posible y le comunicará los resultados finales de la auditoría. Cuidará que el comportamiento del ayudante sea en todo momento a nivel profesional - tanto con el personal del cliente como con sus compañeros de trabajo.

La persona que supervisa estará en posibilidades de evaluar la efectividad con que el ayudante realizó su trabajo, la preparación técnica y capacidad alcanzada así como sus posibilidades de desarrollo futuro, siendo conveniente la elaboración de un informe sobre la actuación de cada uno de los ayudantes al finalizar la auditoría ó en períodos regulares durante el año.

- Visitas frecuentes al cliente durante la ejecución del trabajo.

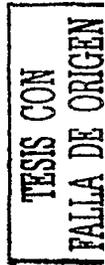
Este punto se trató más ampliamente en el capítulo 2 referente a la planeación de la auditoría. Sin embargo, estas visitas son muy importantes en esta fase de la supervisión ya que ofrecen varias ventajas como son:

- Los problemas más difíciles con los que tropiece el encargado durante el desarrollo de la auditoría pueden resolverse con mayor prontitud.

- Es posible dar una inmediata atención y tomar las medidas necesarias respecto a cualquier modificación -- que requiera el alcance planeado originalmente en la auditoría.
- Pueden discutirse con el cliente de inmediato, los ajustes que se consideren indicados, así como cualquier problema en que existan divergencias de opiniones.
- Desde el punto de vista de los procedimientos empleados el examen crítico del trabajo, como un todo uniforme, tendrá mayor efectividad que la que podría obtenerse de una revisión posterior, una vez que se hubiese terminado.

3.2.3 EN LA TERMINACION

Una vez que los papeles de trabajo han sido revisados por el supervisor o gerente y cuya revisión se lleva a cabo - teniendo en mente el propósito que se persigue, o sea, redactar el informe que contendrá los estados financieros - definitivos junto con los comentarios correspondientes, - ya sean notas complementarias a dichos estados financieros y anexos que deben acompañarse al informe. En este - sentido, deberán tomarse todas las precauciones necesarias para asegurarse de que los papeles de trabajo contienen la información indispensable para la formulación de - los estados financieros y anexos que formarán parte inte-



grante del informe. Y que los aspectos del trabajo que - consideró que estaban incompletos fueron aclarados, se pue de decir que empieza propiamente la fase de la conclu--- sión del trabajo.

Una vez que el encargado de la auditoría haya cumplido -- con todos los objetivos que se persiguen con la revisión- de los estados financieros y que haya acumulado la eviden cia necesaria en el dictamen, estará ya en posibilidad de elaborar el borrador de los estados financieros. Un con- tador público estará en posibilidad de emitir su opinión- sobre los estados financieros de una compañía únicamente- después de una revisión crítica del trabajo efectuado. No existe fórmula para la revisión de los papeles de trabajo, ya que ésta se rige por las circunstancias de cada examen y la confianza que se tenga en la capacidad del encargado.

En la etapa de terminación de la auditoría el socio debe- rá cerciorarse que se haya cumplido con las normas de au- ditoría generalmente aceptadas y que, en su caso, se haya elaborado la carta de recomendaciones al cliente conte--- niendo aspectos que redunden en la eficiencia y producti- vidad del negocio.

Como consecuencia de lo anterior, el contador público de- berá cerciorarse que los alcances en las pruebas realiza- das fueron los adecuados y que se determinaron después de

estudiar y evaluar el control interno: que se obtuvieron confirmaciones de los principales clientes, proveedores y acreedores, así como de bancos y abogados; que las conclusiones a que llegaron los ayudantes con base en el trabajo efectuado amparen la opinión que se pretende emitir y que se haya obtenido la salvaguarda adicional del cliente conocida como carta confirmatoria o carta de la gerencia.

Cuando el socio del despacho revisa el borrador del informe de auditoría, es recomendable que quien efectuó la supervisión del trabajo participe, con objeto de discutir los problemas importantes encontrados y la solución que se les dió.

Es práctica establecida por algunas firmas de contadores-públicos, que personas que no hayan participado en la revisión, examinen los informes y papeles de trabajo de algunas de las auditorías que se realizan con objeto de asegurarse que se esta cumpliendo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, que la opinión que se dió está debidamente respaldada por el trabajo realizado.

El contador público, al efectuar la revisión de los estados financieros que va a dictaminar, debe conocer los hechos posteriores a la fecha del balance que repercuten en la situación financiera del cliente y, si estos son ex---

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

traordinarios o de importancia, deberán revelarse en los estados financieros o bien en el dictamen.

Con objeto de estar en posibilidad de demostrar a terceras personas que se ha cumplido con la supervisión como norma de auditoría generalmente aceptada, debe dejarse evidencia de que ésta fué realizada por parte del contador público, para lo cual algunas firmas utilizan cuestionarios o memorándums que contienen aquellos aspectos básicos que deben ser cubiertos en toda auditoría.

Es recomendable elaborar una relación de los problemas importantes encontrados en la revisión, a fin de facilitar su discusión con el socio y anotar la solución que les dió.

Considerando que los estados financieros y sus notas son propiedad del cliente, muchas firmas de contadores públicos han adoptado la política de dar a conocer el borrador del informe a los funcionarios de la compañía auditada con objeto de obtener la aprobación por escrito de la presentación de los mismos. Es frecuente que el cliente sugiera cambios sobre dichos borradores que el contador público podrá aceptar siempre y cuando no afecten la correcta presentación de los estados financieros y estén en concordancia con la revisión efectuada.

Una vez que el contador público ha supervisado la termina
ción de la auditoría, que ha revisado el borrador del in-
forme y ha obtenido aprobación por escrito del cliente --
respecto al mismo, estará en posibilidad de emitir su dic
tamen.

3.3 VENTAJAS QUE REPORTA LA SUPERVISION DE LA AUDITORIA.

- Proporcionar entrenamiento técnico adecuado a los ayudantes.
- Garantizar calidad en el trabajo desarrollado por los ayudantes.
- Eliminación del trabajo excesivo.
- Prestar la debida atención para que no inviertan tiempo innecesario en aspectos que no tienen mayor importancia.
- Ayudar constantemente para que puedan resolver todos los problemas y dudas correcta y oportunamente.

CONCLUSIONES

- 1.- La actividad profesional adjudicativa por excelencia al contador público en el desarrollo de su trabajo es la de auditoría.
- 2.- El trabajo profesional de auditoría es el examen sistematico de los libros, registros, bienes y transacciones de una entidad económica mediante la aplicación de ciertas técnicas especiales; el cual es llevado a cabo en base a las normas de auditoría generalmente aceptadas con el objetivo inmediato de suministrar al propio auditor los elementos de juicio suficientes para fundar de una manera profesional la opinión que va a emitir sobre la situación financiera -- que presentan los estados financieros sometidos a su examen.
- 3.- Es la confianza pública la característica fundamental del trabajo de auditoría y lo que le otorga realmente la validez al dictamen o informe de auditoría que rin de el contador público como resultado final de su examen.
- 4.- Con el objetivo de establecer los principios ó reglas generales encaminados a asegurar que el trabajo de auditoría se desarrollará siempre a un alto nivel de ca

lidad, la profesión organizada de contadores públicos estableció como normas fundamentales de cumplimiento-obligatorio las normas de auditoría generalmente aceptadas.

- 5.- Las normas de auditoría generalmente aceptadas son -- los requisitos básicos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a los informes que emita.
- 6.- Las normas de auditoría generalmente aceptadas se dividen en tres grupos; normas personales, normas relativas a la ejecución del trabajo y normas relativas a la información y dictamen. La primer norma relativa a la ejecución del trabajo es la de planeación y supervisión.
- 7.- Planeación de la auditoría consiste básicamente en -- prever los procedimientos de auditoría que se van a -- emplear, su extensión y las fechas en que deberán ser aplicados, así como los papeles de trabajo en que se registrarán los resultados obtenidos. Igualmente for mará parte de la planeación el decidir que personal -- y de que calidad deberá asignarse al trabajo.
- 8.- El auditor debe tener planeado en lo general el traba jo de auditoría antes de iniciarla, pero puede ini--

ciar alguna fase particular de ella sin necesidad de tener planeadas en detalle todas las fases de la misma, siempre y cuando la fase a iniciar este planeada en detalle.

9.- En términos generales, la planeación del trabajo de auditoría comprenderá las siguientes fases:

a) La investigación de los aspectos generales y particulares de la empresa a examinar, con pleno conocimiento de sus aspectos operativos, jurídicos y fiscales y de las características generales del sistema de control interno existente.

b) El estudio y evaluación del sistema de control interno.

c) La elaboración de planes y programas de acción específicos y acordes a la naturaleza de la revisión y a los elementos de que se dispone para llevarla a cabo.

10.-La actividad profesional de auditoría no llenaría su función sin haber llevado a cabo un adecuado estudio y evaluación del sistema de control interno. Derivado de la importancia de este punto la segunda norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo se refiere a que se debe efectuar el estudio y evaluación del control interno.

11.-El estudio y evaluación del control interno es princi
palmente importante para el auditor por las siguien--
tes dos razones:

- Para cumplir con la segunda norma de auditoría refe
rente a las normas de ejecución del trabajo.
- Como fundamento principal sobre el cual descansan -
sus decisiones en cuanto al tipo, alcance y oportuni-
dad de los procedimientos de auditoría a aplicar du--
rante su examen.

12.-En función a su sentido amplio el sistema de control-
interno se extiende más allá de las funciones que di-
rectamente corresponden a los departamentos contables
y financieros, por lo cual la Comisión de Procedimien-
tos de Auditoría estableció que para cumplir con las-
normas de auditoría que obligan al auditor a estudiar
y evaluar el control interno, él mismo cumple con esa
norma al haber examinado la parte del sistema del con
trol interno general de la empresa que afecte las ---
áreas contables o sea el control interno contable.

13.-Será el juicio profesional del auditor el cual esta--
blecerá los parámetros de medición del sistema de con
trol interno para considerarlo confiable, en base al-
resultado de las investigaciones y pruebas efectuadas
al mismo.

- 14.-El resultado final de la planeación del trabajo de auditoría se condensará en planes o programas de acción.

- 15.-El programa de acción o de trabajo es un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que han de aplicarse.

- 16.-No existen reglas particulares ó específicas sobre -- que tipo de programas ó formas de elaborarlos, el auditor debe adoptar durante el desarrollo de su examen; más bien estas dependen de la naturaleza de la auditoría, de las características particulares de la empresa y del juicio del auditor mismo.

- 17.-Como evidencia del trabajo de planeación, los programas de trabajo, las entrevistas con el personal de la empresa, el estudio y evaluación del control interno y en general todo el trabajo de la planeación deberán formar parte de los papeles de trabajo de auditoría.

- 18.-La supervisión del trabajo de auditoría consiste principalmente en dirigir y orientar a los ayudantes en la ejecución del trabajo, cerciorándose de la efectividad con que éste se realiza y garantizando la calidad profesional que se requiere en todo trabajo de auditoría.

- 19.- Como evidencia de haber llevado a cabo una supervisión del trabajo de auditoría normalmente se elaboran cuestionarios ó memorándums que contienen una serie de puntos que deberán ser cubiertos como mínimo para que el trabajo pueda considerarse completo, los cuales son inicialados por el supervisor.

- 20.-La supervisión del trabajo de auditoría deberá efectuarse durante todas las etapas de la misma y a todos los niveles del personal que intervino.

- 21.-Entre las ventajas que resultan de la supervisión del trabajo de auditoría destacan la de garantizar la calidad del trabajo desarrollado, resolución oportuna y correcta de problemas y dudas y eliminación de trabajo innecesario y excesivo.

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

AUDITORIA, PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTOS.

Holmes, Arthur Wellington

AUDITORIA

Erik L. Kolher

3a. edición 1964. Editorial Diana, S. A. México, D. F.

MANUAL DEL CONTADOR PUBLICO

Tomo 1 y 11. Maurice H. Stands. Publicado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. México, D. F. - 1969.

DECLARACIONES SOBRE NORMAS DE AUDITORIA

7a. reimpresión 1979. Publicado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. México, D. F.

EL INFORME DE AUDITORIA

Brasseaux, J. Herman Francis L. Miles

ediciones contables y administrativas. México, D. F. 1974.

AUDITORIA; EL EXAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS

R.L. Grenaker y - B. Barr

México Continental 1974

166

UN ENFOQUE MODERNO APLICADO A LA AUDITORIA DE ESTADOS ---
FINANCIEROS. 1974

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. México,-
D. F.

ADMINISTRACION DE EMPRESAS.

Agustín Reyes Ponce 8a. Edición 1971

Editorial Limusa - Wiley, S. A. México, D. F.

PRINCIPIOS DE LA ADMINISTRACION CIENTIFICA.

Frederick Winslow Taylor 2a. Edición 1973

Editorial Herrero Hnos. Sucs., S. A. México, D. F.

INTRODUCCION A LA ADMINISTRACION

José Antonio Fernandez Arena 1a. Edición 1980

UNAM - México, D. F.

ADMINISTRACION INDUSTRIAL Y GENERAL

Henry Fayol - 2a. Edición 1963

Editorial Herrero Hnos Sucs., S. A. México, D. F.

OBLIGACIONES DEL AUDITOR Y SUS AYUDANTES.

Kone Robert L.

New York, Instituto Americano de Contadores Públicos.

OBLIGACIONES DEL AUDITOR ENCARGADO.

Thornton, F.

Publicado por el Instituto Norteamericano de Contadores -
Publicos Titulados.

ELEMENTOS DE AUDITORIA

Mendivet Escalante Victor Manuel

3a. edición 1979. Ediciones Contables y Administrativas.

PROGRAMAS DE AUDITORIA

Sánchez Alarcón Francisco Javier.

Ediciones Contables y Administrativas, S. A. México 1973.

PLANEACION DE LA AUDITORIA INTERNA Y EXTERNA.

Sánchez S. Hector

Ediciones Contables y Administrativas, S. A. México 1975.

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

5a. reimpresión 1979. Publicado por el Instituto Mexicano
de Contadores Públicos, A. C. México, D. F.

DEBERES DE LOS CONTADORES JUNIOR Y SENIOR

R. K. Mautz, John C. Martín.

Suplemento del Manual de Contador Público. Publicado por
el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. 1965.

BASES PARA LA PLANEACION DE UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINAN
CIEROS.

Cornelio Chong Tirado.

168

PLANEACION DE UNA AUDITORIA.

Arguelles Salvador Juan Antonio

Universidad Autónoma de México. 1977

PLANEACION DE AUDITORIA.

Herón Rogelio Ramos

ULSA 1977.