

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
Escuela de Contaduría Pública



*“Fundamentos e Implementación de  
un Programa de Auditoría a la  
Medida”*

TRABAJO DE GRADUACION

PRESENTADO POR

**Julio César Martínez**  
**Francisco Durán Bermúdez**  
**Manuel Antonio Escobar Chávez**

PARA OPTAR AL GRADO DE

**Licenciado en Contaduría Pública**

MARZO, 1985



SAN SALVADOR      EL SALVADOR      CENTRO AMERICA.

T  
657.45  
N1385-

Ej. 1

UNIVERSIDAD DE EL SALVADOR

HONORABLES AUTORIDADES UNIVERSITARIAS

Dr. Miguel Angel Parada

R E C T O R

Dra. Ana Gloria Castaneda de Montoya

SECRETARIO

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS

Lic. Carlos Humberto Henríquez

D E C A N O

Lic. José Fernando Flores

SECRETARIO

JURADO EXAMINADOR:

Presidente: Lic. José Rubén Moreno Portillo

1er.Vocal : Lcda. Leonor Sol de Méndez

2do.Vocal : Lic. Carlos René Cristales

## AGRADECIMIENTO

Entregamos a la Universidad este trabajo que es el esfuerzo de una meta común y agradecemos a Dios Todopoderoso, por su guía, a nuestros padres, esposas, hijos y hermanos por su comprensión y apoyo, a nuestros amigos, compañeros y profesores por su ayuda y sincera colaboración.







# I N D I C E

PAGINA

## INTRODUCCION

## CAPITULO I

### ESTRATEGIA GENERAL DEL TRABAJO DE AUDITORIA

#### 1. Enfoque de Auditoría

1.1.	Antecedentes	1
1.1.1.	Práctica del trabajo de auditoría en El Salvador	
1.2.	Elementos de la Administración y su Utilización en Auditoría	4
1.2.1.	Importancia y Conceptos Básicos	
1.2.2.	Planeación	
1.2.3.	Organización	
1.2.4.	Ejecución	
1.2.5.	Coordinación	
1.2.6.	Control	
1.3.	Conceptos de la Auditoría	15
1.3.1.	Naturaleza	
1.3.2.	Responsabilidades	

#### 2. Relaciones Fundamentales con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas

2.1.	Concepto y Clasificación	18
2.1.1.	Normas Generales	
2.1.2.	Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo	
2.1.3.	Normas Relativas al Informe	
2.2.	La Evidencia en Auditoría	26
2.2.1.	Definición	

2.2.2. Técnicas para Obtener Evidencia	
2.2.3. Programas Estándar VRS Programas a la Medida	
2.2.4. Uso de Programas a la Medida	
<b>3. <u>Planificación y Administración del Trabajo de Auditoría</u></b>	
3.1. Enfoque General de Planeación	33
3.1.1. Conocimiento del Negocio del Cliente	
3.1.2. Contenido del Memorándum de Planeación	
3.2. Descripción de las Fases de Auditoría	38
3.2.1. Fase Preliminar	
3.2.2. Desarrollo del Trabajo de Campo	
3.2.3. Fase Final	
3.2.4. Diagrama	
3.3. Importancia en la Preparación del Programa	47
3.4. Guía de Procedimientos y Documentación	47
3.4.1. Objetivos	
3.4.2. Modelo Sugerido	

## CAPITULO II

### IMPORTANCIA DE LA EVALUACION DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

<b>1. <u>Consideraciones Fundamentales</u></b>	
1.1. Definición y Características	52
1.2. Objetivos	54
1.3. Clasificación	55
<b>2. <u>Controles Generales</u></b>	
2.1. Concepto y Clasificación	57

	<u>PAGINA</u>
2.2. Estructura Organizacional	58
2.2.1. Concepto Aplicable	
2.2.2. Elementos Principales	
2.3. Evaluación del Departamento de Auditoría Interna	59
2.3.1. Importancia de la Evaluación	
2.3.2. Funciones básicas	
2.4. Administración de la Función Contable	62
2.4.1. Definición	
2.4.2. Requisitos de Calidad	
2.5. Protección de Activos	65
2.5.1. Interpretación del Término	
2.5.2. Características	
2.6. Procedimientos y Formas de Documentar la Evaluación	67
3. <u>Controles Específicos</u>	
3.1. Introducción	69
3.2. Procedimientos y Formas de Documentar la Evaluación	71
3.2.1. Descripción Narrativa	
3.2.2. Flujogramas	
3.2.3. Cuestionarios	
4. <u>Pruebas de Auditoría</u>	
4.1. Generalidades	75
4.2. Clasificación	76
4.2.1. Pruebas Sustantivas	
4.2.2. Pruebas de Cumplimiento	
4.3. Características de las Pruebas	79

4.3.1. Oportunidad	
4.3.2. Alcance	
4.4. Criterios Generales de Selección	81
5. <u>Utilización del Muestreo Estadístico en Auditoría</u>	
5.1. Generalidades	82
5.2. Relación con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas	85
5.3. Conceptos Básicos	89
5.3.1. Descripción de la Terminología Básica	
5.3.2. Tipos de Muestreo Aplicables	
5.4. Importancia y Ventajas de su Utilización	96
5.4.1. Condiciones para su Uso	
5.4.2. Selección y Tamaño de la Muestra	
5.4.3. Grados de Confianza y Márgenes de Error	
5.4.4. Ejemplificación Práctica	

CAPITULO III

GUIA PARA EL DISEÑO DEL PROGRAMA DE AUDITORIA A LA MEDIDA

1. <u>Introducción General</u>	110
2. <u>Importancia de la Revisión Analítica de las Cifras Financieras</u>	
2.1. Naturaleza y Propósito	111
2.2. Oportunidad	112
2.3. Métodos de Análisis Financiero Aplicables	114
2.3.1. Método de Razones Simples	
2.3.2. Método de Aumentos y Disminuciones	

3. <u>Determinación de Areas Críticas y de Importancia</u>	
3.1. Criterios Utilizados	122
3.2. Relación Fundamental con el Programa	124
4. <u>Estructuración del Programa a la Medida</u>	
4.1. Contenido	125
4.2. Conceptos Aplicables	128
4.3. Objetivos Generales de Auditoría	130
4.3.1. Cuentas de Balance	
4.3.2. Cuentas de Resultados	
4.4. Relación de Procedimientos con los Objetivos de Auditoría	131
5. <u>Gufa Sugerida para Preparar el Programa de Auditoría a la Medida</u>	
5.1. Efectivo	132
5.2. Ingresos - Despacho - Ventas - Cuentas por Cobrar	134
5.3. Compras - Recepción - Cuentas por Pagar - Egresos	141
5.4. Gastos Pagados por Adelantado y Otros Activos	144
5.5. Inmuebles, Maquinaria y Equipo	147
5.6. Inversiones y Valores	149
5.7. Inventarios y Costo de Ventas	151
5.8. Documentos por Pagar, Deuda a Largo Plazo, Otros Pasivos y Gastos Acumulados	156
5.9. Impuesto Sobre la Renta	159
5.10. Patrimonio de los Accionistas	160
5.11. Compromisos y Contingencias	161
5.12. Planillas	162

CAPITULO IV

ESTRUCTURACION Y METODOLOGIA PARA DESARROLLAR UN PROGRAMA  
DE AUDITORIA A LA MEDIDA

1. Información General	164
2. Desarrollo del Caso Práctico	
2.1. Memorándum de Planeación	165
2.2. Estados Financieros	175
2.3. Memorándum de Evaluación de los Controles Generales	180
2.4. Evaluación de Controles Específicos	183
2.5. Revisión Analítica de Cifras Financieras	193
2.6. Preparación y Desarrollo del Programa de Auditoría a la Medida Correspondiente al Ciclo, Ingresos - Despachos - Ventas - Cuentas por Cobrar.	201

CAPITULO V

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

1. <u>Conclusiones</u>	225
2. <u>Recomendaciones</u>	227

A P E N D I C E

INVESTIGACION DE CAMPO EN DESPACHOS DE AUDITORIA

1. <u>Objetivos de la Investigación</u>	229
2. <u>Universo y Diseño de la Muestra</u>	229
3. <u>Recolección de Datos</u>	230
4. <u>Tabulación y Análisis de Resultados</u>	231

SECCION DE ANEXOS

BIBLIOGRAFIA

## INTRODUCCION

El ejercicio de la contaduría pública exige del profesional dedicado a esta actividad mantener un nivel de actuación que cumpla con las normas de su profesión. El logro inicial de este nivel se deriva de la educación, preparación y experiencia obtenida en la práctica. La calidad de sus servicios es responsabilidad de cada contador público, para proporcionar a la comunidad de negocios y público en general servicios profesionales acorde a las exigencias del desarrollo económico y social del país.

Los antecedentes de la práctica profesional en El Salvador descritos en el Capítulo I, indican que en su desarrollo no ha existido un orden, ni aplicación consistente de normas de contabilidad y auditoría que guíen al contador público en forma técnica a desarrollar su trabajo.

Las circunstancias antes descritas, han motivado a los sustentantes a desarrollar este tema, el cual está orientado a mejorar la práctica profesional y aportar una contribución a la difusión y aplicación de las normas de auditoría generalmente aceptadas, principalmente las relativas a la ejecución del trabajo, para que el contador público conozca la técnica para elaborar programas de auditoría a la medida, utilizándola como una herramienta básica en la obtención de la evidencia suficiente y competente; por lo que este trabajo se ha dividido, así:

En el Capítulo I, se reseña brevemente la práctica de auditoría conocida en nuestro medio, se explican los conceptos y elementos de la administración aplicables en una auditoría de estados financieros y se detallan las fases principales del trabajo de auditoría; destacando la planeación como el punto de partida para elaborar programas de auditoría a la medida; además se describen las ventajas y utilidad que representan éstos sobre los programas generales o estándar, en lo referente a la obtención de la evidencia comprobatoria.

El Capítulo II establece la importancia fundamental que tiene el estudio y la evaluación del Control Interno como herramienta indispensable para poder diseñar un programa de auditoría a la medida, detallando los procedimientos y formas de documentar la evaluación, los tipos de controles y características. Además, incluye la teoría básica de los tipos de muestreo aplicable a la auditoría, el criterio para evaluar el grado de confianza y margen de error, y otros conceptos de esta técnica; enfocando su utilidad a cuantificar apropiadamente los resultados de la revisión y en la documentación del material de prueba.

Los dos primeros capítulos serán el marco conceptual-teórico de este trabajo, evidenciando que la estrategia general de la auditoría, incluye las fases de planeación y evaluación del sistema de control interno, como la base fundamental en la preparación de programas de auditoría a la medida, por lo que es necesario, que exista una guía que permita al contador público diseñarlos en forma técnica, aplicables a determinado trabajo.

El Capítulo III contiene aquellas definiciones encaminadas a la comprensión, estructuración, oportunidad y documentación de un programa de auditoría a la medida, utilizando la revisión analítica de las cifras financieras, con el propósito de localizar áreas críticas, problemas financieros potenciales, errores e inconsistencia de principios contables; por medio de métodos de análisis financieros, representando el aporte de los sustentantes.

Una descripción de los objetivos de auditoría por áreas, características de control interno, aplicables a las actividades comerciales e industriales se incluye en este capítulo para cuentas de balance y resultados, explicando su fundamento y relación con los procedimientos de auditoría sugeridos.



## C A P I T U L O I

### ESTRATEGIA GENERAL DEL TRABAJO DE AUDITORIA

#### 1. Enfoque de Auditoría

##### 1.1. Antecedentes.

##### 1.1.1. Práctica del Trabajo de Auditoría en El Salvador

En nuestro país, el ejercicio de la contaduría pública y la auditoría comenzó a regularse a principios de 1940, debido a que hasta ese año, no había existido un registro ni legislación aplicable que regulara la práctica profesional. En septiembre de ese mismo año, se promulgó la ley del ejercicio de las funciones del contador público, creándose el Consejo Nacional de Contadores Públicos, organismo que se encargó de otorgar la calidad de Contador Público Certificado, a un número reducido de personas naturales.

En los años siguientes, el crecimiento de la actividad económica nacional aumentó la demanda de servicios profesionales, y fue función del Estado, ampliar a un número suficiente de contadores públicos certificados, por lo que en noviembre de 1967, el Decreto N° 510 autorizó al Ministerio de Educación para otorgar por medio de exámenes la mencionada calidad, mientras se promulgaba una nueva ley que regulara la profesión.

El apareamiento del nuevo Código de Comercio en 1971, dejó sin efecto las facultades conferidas al Ministerio de Educación y las mismas fueron asumidas por el Consejo de la Vigilancia de la Contaduría Pública y la Auditoría, y desde esa fecha una de las funciones de este organismo ha sido establecer un reglamento transitorio de exámenes, que a la fecha sigue vigente.

Bajo esta coyuntura, la Universidad de El Salvador funda a finales de los años sesenta, la Escuela de Contaduría Pública, y esto

El Capítulo IV desarrolla un caso práctico en una empresa ejemplo, cuya finalidad es la distribución de tejidos de diversas clases donde se aplica la metodología descrita en este trabajo.

En el Capítulo V se consideran las conclusiones y recomendaciones más importantes y al final se presenta un Apéndice que contiene la información, resultados y tabulación relacionada con la investigación que se realizó en las unidades de la muestra seleccionada de los despachos de auditoría.

representa el inicio del desarrollo académico de la profesión, el cual se incrementa, con el posterior apareamiento de nuevas universidades privadas que ofrecen la carrera de Contaduría Pública.

En el desarrollo de la Contaduría Pública en El Salvador, hasta la fecha, han existido diversas asociaciones profesionales y regulaciones legales que han tratado de crear sin resultados concretos un organismo representativo a nivel nacional, responsable de ordenar y divulgar las normas de contabilidad y auditoría, así como otros procedimientos básicos que ayuden al contador público a realizar su trabajo en forma técnica.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas, promulgadas por diferentes organismos internacionales, exigen del Contador Público la aplicación de técnicas que respondan a los avances de la tecnología y a las demandas de los usuarios de estados financieros, siendo que, desde el punto de vista profesional, el principal objetivo consiste en la expresión de una opinión sobre la presentación razonable de los estados financieros de conformidad a criterios, pautas y normas de contabilidad, y estos términos fueron recomendados por la XIII Conferencia Interamericana de Contabilidad en 1979.

En nuestro medio, según los resultados obtenidos en la investigación de campo, el cumplimiento de las normas ha sido poco observada y la experiencia nacional indica que la generalidad, no utiliza programas de auditoría, ni generales ni a la medida, como evidencia comprobatoria para el desarrollo de procedimientos en una auditoría de estados financieros, comprobándose la hipótesis; por lo que la práctica generalizada se ha convertido en una verificación de libros y saldos, con mayor observancia de requisitos fiscales y legales. En este contexto los corresponsales nacionales de algunas firmas de auditoría internacionales han mantenido un nivel profesional acorde a requisitos mínimos de calidad exigidos por dichas firmas.

## 1.2. Elementos de la Administración y su Utilización en Auditoría

Para definir los elementos de la administración, es necesario revisar antes que se entienda por "Administración"; algunas definiciones de este concepto son las siguientes:

Henry Fayol, dice: "Administración, es preveer, organizar, dirigir, coordinar y controlar". 1/

Luther Gulick, la define, así: "La administración es aquella actividad encaminada a hacer que las cosas se hagan de acuerdo con ciertos objetivos, y añade, es un sistema de conocimiento por medio del cual los hombres establecen relaciones, predicen resultados e influyen en las consecuencias de cualquier situación en que se organizan para trabajar unidos en el logro de un propósito común". 2/

R. T. Livingston, al referirse al significado de la administración dice: "Su función es la de alcanzar la meta por los mejores medios, con el menor gasto y en el mínimo tiempo, por lo común aprovechando las facilidades existentes". 3/

Si analizamos y comparamos las definiciones antes señaladas, encontraremos similitudes, para afirmar que, la mayoría de los autores coinciden que los principios que rigen la administración, son de aplicación universal, lo que constituye un aspecto de importancia trascendente para propósitos de este trabajo.

---

1/ Fayol, Henry; citado por, Agustín Reyes Ponca en "Administración de Empresas, Teoría y Práctica, Primera parte", Editorial Limusa, S.A. de C.V. México D.F., 1966. Primera Edición, Página 7.

2/ Gulick, L. citado por Mariano Novoa Flores, "Curso de Principios de Administración y Organización", El Salvador, San Salvador, 1972 Página, 2.

3/ Livingston, R.T. citado por, Mariano Novoa Flores, Ibid. Página, 2.

jo. Ello significa que el análisis se facilita, si la labor global de administrar se divide en funciones principales y si todos esos principios, conocimientos y técnicas de la administración se organizan a través de dichas funciones.

Se han utilizado como un esquema comprensible las siguientes funciones: planeación, organización, ejecución, coordinación y control, para ordenar el conocimiento práctico y técnico de la administración, existen otras clasificaciones pero la antes mencionada se considera la más generalizada; ya que tiene la ventaja de abarcar todos los aspectos fundamentales.

La administración con su característica especial, permite organizar el conocimiento por medio de la aplicación de un método ordenado, proporcionando principios y elementos fundamentales de carácter universal; los cuales han sido utilizados por las técnicas de auditoría específicamente en el desarrollo y organización de las fases de auditoría, encaminadas al examen de los estados financieros con el objeto de expresar una opinión.

#### 1.2.1. Importancia y Conceptos Básicos

Se considera que la administración es importante porque reúne los esfuerzos colectivos con el fin de obtener objetivos comunes al menor costo, ahorrando tiempo y recursos materiales y humanos, adaptando los procesos básicos y sus principios en las diferentes actividades a que se dedican las empresas.

El avance del conocimiento humano y la tecnología, han contribuido a que la administración haya desarrollado nuevos enfoques para orientar las actividades económicas en la realización de los objetivos mejorando la eficiencia y contribuyendo a la obtención de los resultados deseados. Muchos campos científicos han tomado de la administración estos aportes para perfeccionar el desarrollo de sus acciones y sus propias técnicas.

La administración ha estado en estrecha relación con los sistemas de información gerencial y financiera, así, la contabilidad ha desempeñado un papel importante, como base de registro, análisis e interpretación de datos que ayudan a la toma de decisiones que son presentadas en cifras contenidas en reportes y estados financieros que en definitiva, reflejan los esfuerzos cuantificados de la gerencia.

Al considerar que la contabilidad financiera es el punto de partida del trabajo del auditor dirigido a expresar una opinión sobre estados financieros, es importante que este trabajo se realice en una forma ordenada que permita obtener resultados satisfactorios con el mínimo tiempo y gasto, y con los requisitos de calidad que exigen las normas de auditoría generalmente aceptadas. Para lograr este objetivo, la auditoría utiliza como conceptos básicos de administración: la planeación, organización, ejecución, coordinación y control.

Con el propósito de explicar la relación de estos conceptos básicos de administración con la auditoría, en el siguiente numeral se presenta un detalle general de estos conceptos.

#### 1.2.2. Planeación

George Terry, define la planeación, así: "Es escoger y relacionar hechos para prever y formular actividades propuestas que se suponen necesarias para lograr resultados deseados". <sup>4/</sup> Un aspecto fundamental de la planeación es la adopción de decisiones, especialmente sobre la alternativa escogida para alcanzar el objetivo determinado; básicamente ¿Qué vamos a hacer?

Con alguna frecuencia se señalan como elementos esenciales de la

---

<sup>4/</sup> Terry, George, "Principios de Administración" traducido por Alfonso Vasseur Walls, C.P. Compañía Editorial Continental, S. A. de C. V., Sexta Impresión 1982, página, 202.

planeación: la fijación de los objetivos, la determinación de los medios por los cuales se espera lograr aquellos objetivos y el tiempo en que se alcanzarán. Dentro de un eficiente proceso de planeación administrativa y de auditoría, los programas deben ser adecuadamente planeados, eficazmente ejecutados y continuamente coordinados, debe además, realizarse una evaluación del progreso alcanzado.

La planificación como una de las funciones fundamentales del proceso administrativo es definida por Koontz y O'Donnell, como: "La selección entre alternativas de futuras líneas de acción para la empresa como un todo, y para cada departamento dentro de ella. Cada ejecutivo planifica y sus funciones posteriores dependen de su planificación. Los planes comprenden la selección de los objetivos de la empresa y de las metas y programas de los departamentos, y determinan los medios de alcanzarlos" 5/

Debe entenderse que toda empresa necesita definir los objetivos o fines que desea alcanzar, determinar las políticas que se seguirán para llegar a esas metas, y debe al mismo tiempo, escoger los programas y métodos de trabajo que le permitan llevarlos a cabo. Tanto los objetivos como las políticas deben ser definidas con toda claridad, de manera que puedan ser comprendidos sin ninguna duda por los miembros de la empresa; sólo entonces, podrán éstos preparar adecuadamente programas de acción y escoger los mejores procedimientos y métodos de trabajo, que contribuyan efectivamente a la consecución de las metas fijadas. Al planificar debe dársele consideración especial a los recursos económicos, humanos y estructurales de que se dispondrán.

---

5/ Koontz, Harold y O'Donnell Cyril, "Curso de Administración Moderna", Traducida por Libros McGraw-Hill de México, S. A. de C.V., México, D.F. 1973, Segunda parte, Página 117.

El proceso de planeación sería incompleto sin el establecimiento de apropiados sistemas de control, que permitan asegurar mediante las evaluaciones correspondientes, que lo realizado se está llevando a cabo conforme lo planeado, o en caso contrario, tomar las acciones correctivas que se ameriten.

Cuando se habla de la planeación como el primer elemento o función del proceso administrativo, debemos entender que comprende otras fases previas a la determinación de los programas de acción, como son: la investigación y la previsión. El conocimiento de los hechos pasados y de la situación presente es indispensable si se quiere prever los acontecimientos futuros, a mayor grado de certeza de los acontecimientos del pasado y de las circunstancias presentes que rodean a la empresa, se estará en mejor posición de orientar el curso de acción futura. A este conjunto de técnicas de investigación, de juicios valorativos sobre hechos conocidos, y la anticipación de hechos futuros, se le conoce dentro del proceso administrativo total, como la previsión.

### 1.2.3. Organización

Si la planeación responde a la interrogante: ¿Qué vamos a hacer? la organización nos da la respuesta, ¿Cómo lo vamos hacer?.

Reyes Ponce, la define, "Es la estructuración técnica de las relaciones que deben existir entre las funciones, niveles y actividades de los elementos materiales y humanos de un organismo social, con el fin de lograr su máxima eficiencia dentro de los planes y objetivos señalados". 6/

---

6/ Reyes, Ponce Agustín, "Administración de Empresas Teoría y Práctica, Segunda Parte", Editorial Limusa, S. A., México, D.F., 1968, Primera Edición, Página 212.



Para determinar la organización, es necesario que los objetivos de la empresa hayan sido definidos claramente, sólo entonces, es que puede llevarse a cabo el proceso de ordenar las funciones que permitan alcanzar el objetivo fijado.

La definición del grado de autoridad y responsabilidad de los ejecutivos, unidades y departamentos que tienen a su cargo el cumplimiento de diferentes funciones deben detallarse en forma precisa, también las líneas o canales de comunicación formal, y el ámbito de dirección, coordinación y control que corresponde a los integrantes y unidades del ente económico.

La especialización, autoridad, responsabilidad, unidad de mando y jerarquización son principios fundamentales de la fase de organización y son utilizados para agrupar o arreglar funciones, asignar responsabilidades y determinar niveles de autoridad.

Cuando se menciona a un departamento o agrupación de actividades de una empresa, nos interesan como "Unidades de Organización", esto responde al principio de la especialización o división del trabajo, para que las funciones distribuidas entre los individuos o unidades logren mayor eficiencia.

La autoridad se define: como el derecho de mandar y poder hacerse obedecer. El grado de autoridad que se ejerce y especialmente la que se refiere a la responsabilidad, incide en la marcha de cualquier organización y no se concibe autoridad sin responsabilidad.

Para cada función debe existir un solo jefe, cada subordinado debe recibir órdenes únicamente de su superior jerárquico y de

be ser responsable solo ante él. Este principio se le conoce como de la unidad de mando.

Cuando se está planeando la organización, debe considerarse el número de subordinados que corresponde controlar o supervisar a cada jefe para que puedan supervisarse adecuadamente; la jerarquía consiste en una serie de Jefes que van desde la autoridad superior hasta las categorías inferiores.

Los principios y sistemas de la organización están en relación directa con la evaluación y estudio del control interno que debe hacer el auditor de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Esta fase provee aspectos fundamentales incluidos en la definición básica de control interno que se menciona en el capítulo dos, tales como: establecimiento de funciones, segregación, asignación de responsabilidades, personal clave en los niveles jerárquicos, organización por funciones, organigramas y manuales de organización, que corresponden a los controles administrativos o generales y también a los controles específicos.

Otra herramienta de esta fase, son las gráficas de organización u organigramas y manuales de organización. Las primeras tienen por objeto representar gráficamente la estructura formal de la organización y revelan la división de funciones, los diferentes niveles jerárquicos y la dependencia de las unidades, las líneas de asesoría y los canales formales de comunicación.

Los manuales de organización, son complementos de los organigramas; y sirven para mantener prácticas administrativas uniformes y actualizarlas para uso del personal, contienen además, información detallada de funciones, responsabilidades y las relaciones entre todas las unidades, las políticas y procedimientos administrativos, financieros y contables.

Es importante dejar establecido que en un despacho de auditoría todos estos conceptos deben mantener una aplicabilidad continua da; ya que los mismos principios y sistemas de organización antes mencionados, contribuyen a manejar adecuadamente el despacho como empresa y bajo la observancia de normas de calidad.

#### 1.2.4. Ejecución

Una vez decididos los planes y programas a realizar, establecida la estructura de la organización y seleccionado el elemento humano y económico, comienza la parte dinámica y consecuentemente la más visible de la administración: la ejecución o dirección. Dirigir es asegurarse que los planes y programas se ejecuten como se han diseñado o previsto, que los fines y objetivos de la empresa se realicen. Es con base en estos criterios, que algunos autores denominan a la ejecución como actuación o dirección. Según, George Terry, Dirigir o ejecutar, como él lo llama, 'es hacer que todos los miembros del grupo se propongan lograr el objetivo de acuerdo con los planes y la organización hechos por el jefe administrativo'. 7/

La función de ejecutar o dirigir recae sobre todas aquellas personas, cualquiera que sea su nivel en la estructura orgánica que ejercen autoridad sobre otras, y por lo tanto, ejecutan actos de administración.

En resumen, la ejecución o dirección es una función que desarrollan las personas. De aquí nace la importancia del papel que juegan las relaciones humanas para la comprensión de los objetivos y el apoyo de la motivación que se ejerce en la ejecución y dirección del personal, para estar en mejor disposición de alcanzar las metas propuestas.

---

7/ Ibid. Página 437.

Todos los aspectos de esta fase son también aplicables al trabajo del auditor y están contemplados en las normas relativas a la ejecución del trabajo, que comprenden, planeación y una buena dosis de ejecución o dirección del personal de ayudantes o auditores, a los cuales, mediante programas que contienen objetivos de auditoría logran alcanzar las metas propuestas, como son: la obtención de la evidencia necesaria para expresar una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros sujetos a examen.

#### 1.2.5. Coordinación

Consiste en organizar todos los actos que se desarrollan en la empresa, considerando éstos, como los elementos de la administración. La coordinación se hace entonces necesaria, ya que sin ella, las demás funciones únicamente serían medios que por sí solos no lograrían los resultados deseados y con la sincronización que esta da, se estructuran, se agrupan, se combinan y se ordenan simultáneamente dichos medios, y por esta razón, algunos autores concluyen que la coordinación es la esencia de la administración.

Esta función es tan importante porque basa su dinámica subordinando lo secundario a lo principal, dando a cada función de la administración los lineamientos convenientes para realizar su papel de una forma segura y económica. Esto demuestra, que la administración es un ejercicio en coordinación para alcanzar la máxima eficiencia.

Las características de una coordinación eficiente pueden resumirse, así:

- a) Realizar todas las operaciones en orden.
- b) Ayuda mutua de cada unidad y oportunidad en la realización de la tarea común.

c) Programación, revisión y seguimiento de tareas de las unidades.

Uno de los elementos claves para llevar a cabo la coordinación, es la supervisión, ya que ésta detalla las técnicas de coordinar, ilustra sus aplicaciones y desarrolla pruebas para determinar la calidad del esfuerzo coordinado, está claro que sin supervisión, la coordinación difícilmente podría llevarse a cabo. El trabajo del auditor de acuerdo a las normas relativas a la ejecución incluyen la supervisión, las cuales le exigen que la misma sea adecuada y oportuna.

Se considera que al existir el proceso de planeación de una auditoría, en el cual se asignan responsabilidades y funciones al personal que va a intervenir en determinado trabajo, la óptima calidad de la supervisión debe ser clave para armonizar todas las fases que intervienen en un trabajo de auditoría y contribuir a la realización de las mismas.

Un ejemplo específico de la coordinación en el trabajo de auditoría es el uso que puede hacer el auditor independiente de los auditores internos, para que le proporcionen ayuda directa en la realización de su examen, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas descritas en la Declaración de Normas de Auditoría N° 9 emitida por el Instituto Americano de Contadores Públicos.

#### 1.2.6. Control

La última fase del proceso administrativo es el Control; al igual que los demás elementos, el concepto de control ha evolucionado a la par de los modernos enfoques de la Administración. En sus orígenes, se consideró que el control significaba una vigilancia constante sobre las acciones y operaciones, a fin de que se realicen de acuerdo a los planes y las órdenes dadas.

El control está íntimamente relacionado con los planes y programas adoptados, si éstos no existen, la razón del control casi de saparece. En la planeación se estableció que no bastaba que los programas fueran planeados eficientemente, sino que para asegurar su realización y el progreso de los mismos, deberían ser continuamente evaluados, a fin de introducirles los ajustes correspondientes. "La función ejecutiva del control consiste en la medición y corrección del rendimiento de los subordinados, a fin de asegurar que se alcancen los objetivos de la empresa y los planes ideados para lograrlos", dicen Koontz y O'Donnell. 8/

Existe la certeza que los hechos pasados son de un gran valor en la empresa. La gerencia debe estudiar los resultados obtenidos con los planes pasados para determinar cómo, dónde y por qué las metas fijadas se alcanzaron o no. Esto ayudará en la elaboración de nuevos planes, sin embargo, un buen control debe detectar y corregir las desviaciones en la medida que se presenten.

El control no es una función exclusiva de los altos ejecutivos, existe como función administrativa en todos los niveles de la empresa, lo que varía es su naturaleza y alcance.

A continuación se señalan algunos aspectos relacionados con los medios de control como función administrativa. Los factores que generalmente se emplean para controlar son: cantidad, calidad, costo y tiempo. En los sistemas de control pueden utilizarse todos o sólo algunos de los factores, todo dependerá del sistema de control y de la clase de actividad que se esté controlando.

Cualquier actividad que se desee controlar, considera el siguien

---

8/ Ibid. Sexta Parte, Página 614.

te proceso: (a) establecimiento de la norma o estándares con los cuales se puedan medir los resultados, (b) medición de lo que se ha realizado, (c) comparación de lo realizado con los estándares y determinar las diferencias si las hay y (d), corrección de las desviaciones mediante la adopción de las medidas adecuadas.

De acuerdo a su forma de operar, el control puede ser: control sobre resultados y control automático. El primero se lleva a cabo mediante la comparación de lo obtenido con lo esperado, y tiene lugar al final de cada período fijado. La segunda forma de control es un tanto más compleja y se basa en la teoría de que, "Todos los tipos de sistemas se controlan ellos mismos mediante una retroalimentación de información, que descubre los errores en la obtención de las metas, y que inicia la acción correctiva antes de que se produzcan íntegramente los resultados!" (Robert Wiener, citado por Agustín Reyes Ponce). 9/

Existe diversas herramientas de control, y entre ellas están los presupuestos, que se consideran como aquellos planes futuros expresados en términos numéricos y/o monetarios; esta herramienta permite que se delegue sin pérdida de control, observando que la misma no reemplaza a la administración y tiene que ser ajustada en cada trabajo. Existen otras tales como: la información estadística, los informes y análisis especiales, el punto de equilibrio, etc.

Cuando en auditoría se relaciona el concepto de control, éste tiene varias interpretaciones y puede ser utilizado para diferentes objetivos o fines, sin embargo, en este apartado debe considerarse como la ayuda que el control proporciona al auditor en cargo del trabajo y/o responsable de la auditoría, para verifi

---

9/ Ibid. Segunda Parte, Página 355.

car si los programas que fueron planeados incorporan todos los cambios y efectos importantes ocurridos en la empresa, y los mismos son realizados por los asistentes en forma adecuada que permitan obtener la evidencia que exigen las circunstancias.

Cuando los objetivos del trabajo de auditoría no se están cumpliendo, debe tomarse oportunamente las medidas correctivas. El control ayuda a establecer si la planeación estuvo de acuerdo a lo requerido o si la extensión que se dio a las pruebas era la que se necesitaba midiendo el rendimiento de los asistentes que participaron en el trabajo. El estudio y evaluación del control interno para establecer el grado de confianza es tratado en el capítulo II.

### 1.3. Conceptos de la Auditoría

La contaduría pública es la profesión que ofrece en forma independiente servicios contables y de auditoría, con el propósito de impartir veracidad e imprimir credibilidad sobre la preparación y presentación de la información económica y financiera. Los servicios consisten principalmente en: auditoría de estados financieros, auditoría operacional, auditorías especiales, asesoría contable e impuestos y otros. El enfoque de este trabajo esta orientado a una auditoría de estados financieros con el objetivo de expresar una opinión y emitir un dictamen sobre la razonabilidad de los estados financieros, siendo necesario detallar la naturaleza del examen y la responsabilidad que asume al emitir su opinión.

#### 1.3.1. Naturaleza

La auditoría es un proceso de investigación crítica y sistemática, cuyo desarrollo conduce a deducciones valederas de la información financiera acumulada, registrada en la contabilidad y presentada en los estados financieros. La investigación crítica y sistemática ayuda a obtener y acumular evi-



dencia, y las deducciones valederas resultantes permiten su interpretación, y juzgar la razonabilidad de dichos estados tomados en conjunto.

La razonabilidad expresada debe entenderse que es en cuanto al monto de las partidas y a su presentación, considerando que la empresa es un negocio en marcha y no en liquidación. Los estados financieros de una empresa entonces, tienen una significación histórica, pero también sirven para proyectar la empresa hacia el futuro. El contador público por lo tanto debe examinar los estados financieros de su cliente para conocer:

- a) Origen, naturaleza y propósito de las operaciones
- b) La posición actual y el resultado de esas operaciones
- c) La significación e interpretación de las cifras resultantes en operaciones de períodos futuros.

Después de este examen, estará en condiciones de emitir una opinión profesional que sea utilizada por los usuarios de la información financiera. En resumen, la utilidad del servicio de auditoría cobra importancia por cuanto interesa a:

- A la empresa como organización.
- A sus dueños o accionistas, por la productividad del negocio como fuente permanente de dividendos.
- A los administradores, por el debido resguardo de los activos de la empresa que son los productores de ingresos.
- A los acreedores, por los efectos en la garantía de sus créditos.
- A los inversionistas y banqueros, por el potencial de la empresa como unidad productora de renta.
- A las autoridades fiscales, por la seguridad y garantía en la determinación de los ingresos gravables.

### 1.3.2. Responsabilidades

Al definir este apartado se pretende describir en forma general

las responsabilidades que atañen a los dos sujetos principales que actúan en el desarrollo de una auditoría de estados financieros. Así, se denomina a la gerencia como el sujeto responsable; ya que todas sus acciones, transacciones, decisiones, resultantes de la realización de sus operaciones, están reflejadas y cuantificadas en las cifras monetarias presentadas en los estados financieros.

La responsabilidad de emitir estados financieros como declaraciones y hechos medibles en dinero son exclusividad y obligación de la gerencia de la empresa, que está obligada a mantener un sistema eficaz de contabilidad para registrar las operaciones, establecer un plan de organización funcional, salvaguardar los activos de la empresa, y es ella, la principal responsable de su gestión ante los accionistas y acreedores por la exactitud, suficiencia y cumplimiento de obligaciones dentro de los límites establecidos y de los datos o cifras que en los estados financieros aparecen. Todas las operaciones que se registran en la contabilidad son de conocimiento inicial de la gerencia, por lo que su contenido está compuesto por las declaraciones y afirmaciones propias de la compañía.

El otro sujeto es el auditor, quién debe realizar su trabajo sobre las declaraciones y afirmaciones de la gerencia contenidas en los estados financieros, adquiriendo la responsabilidad al emitir su dictamen. La opinión expresada deberá basarse en la evidencia suficiente y competente obtenida de la aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría.

El contador público, es el único responsable de la emisión de su dictamen el cual le impone obligaciones y responsabilidades, además, al desarrollar su trabajo se compromete a realizarlo de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, y por lo mismo, declara que las conoce, y asume responsabilidad de carácter personal por el

trabajo que va realizar ante sus clientes, ante la sociedad y ante la profesión en general.

Finalmente se considera que el auditor, no asegura, ni garantiza, ni responde de la buena actuación de la gerencia, pero si asume la responsabilidad de su opinión; ya que en caso de actuar con negligencia o mala fé, estaría sujeto a las responsabilidades legales señaladas en nuestras leyes.

## 2. Relaciones Fundamentales con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas

### 2.1. Concepto y Clasificación

Kohler, define los siguientes conceptos generales de Norma: "Como un logro accesible deseado, una meta de trabajo, un modelo. Una regla establecida por la costumbre; de común acuerdo o por cuerpos científicos, profesionales o gubernamentales". Específicamente define las normas de auditoría, como "aplicables a la ejecución del trabajo en el terreno de actuación de un contador público en una auditoría". 10/

Para realizar una auditoría de estados financieros, el auditor debe observar ciertos requisitos sobre los cuales va a fundamentar su trabajo y su informe. En el desarrollo de la profesión estos requisitos conocidos como Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, han sido investigados, revisados y actualizados muy profesionalmente por el Instituto Americano de Contadores Públicos a través de las Declaraciones sobre Normas de Auditoría, las cuales son observadas y han servido de base y referencia para otros pronunciamientos

---

10/ Kohler, Eric L., "Diccionario para Contadores", Editorial Unión Tipográfica, Hispano-Americana, traducido al español por R. Cárdenas, México, D.F., 1974, Primera Edición, páginas, 382 y 383.

de organismos locales e internacionales. Las diez normas tal como fueron aprobadas y adoptadas por el Instituto se clasifican en tres apartados principales: Normas Generales, Normas relativas a la Ejecución del Trabajo y Normas relativas al Informe. 11/

### 2.1.1. Normas Generales

Las tres normas generales según el Instituto Americano, 12/ son las siguientes:

- 1- El examen debe llevarse a cabo por una persona o personas que tengan el entrenamiento técnico y la capacidad profesional como auditor.
- 2- En todos los asuntos relacionados con el trabajo encomendado, él o los auditores mantendrán una actitud mental independiente.
- 3- Se ejercitará el cuidado profesional en la ejecución del examen y en la preparación del informe.

Estas normas se definen como de naturaleza personal y enfocan la conducta profesional del auditor en sus requerimientos morales, técnicos e intelectuales. Los requerimientos morales corresponden al cúmulo de valores intangibles que pueden y deben ser desarrollados con todo el esfuerzo necesario para conducir el trabajo del contador público. Los requerimientos técnicos dan la base profesional necesaria para que por medio de un entrenamiento sistemático en diferentes tópicos relacionados con la profesión, se alcance un grado de educación formal y capacitarse en forma continuada para realizar el trabajo con el debi

---

11/ Instituto Americano de Contadores Públicos, "Declaraciones Sobre Normas de Auditoría N° 1 (S A S 1)", y traducido por Touche Ross & Co., Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, D.F., 1975. Sección 150.02, página 4 y 5.

12/ Ibid. página, 4 y 5.

do cuidado profesional; teniendo en cuenta que al asumir las responsabilidades de auditor independiente, se entiende que debe poseer cierto grado de destreza y por lo tanto, el público confía en la integridad, capacidad y buena fé del auditor al emitir su dictamen.

Las Normas Generales enmarcan los fundamentos técnicos y personales de la profesión. La tercera norma general con el concepto de "independencia mental" le proporciona su identidad propia.

La independencia en su más estricto sentido, se define como una actitud mental, base para emitir un juicio profesional producto de la recopilación de la evidencia, sin considerar ningún tipo de influencia ajena. La confianza que el público tenga en la independencia del auditor es un factor clave en la realización de su trabajo, y el contador público está obligado a ser independiente y a demostrarlo; evitando situaciones que puedan ir en perjuicio de esa confianza.

#### 2.1.2. Normas relativas a la Ejecución del Trabajo

En estas normas se utilizan algunos conceptos o elementos de la administración mencionados en el enfoque de auditoría; ya que el trabajo del auditor desarrollado con sentido profesional debe considerar el uso de una metodología de carácter universal, por lo tanto, la auditoría se apoya en los elementos básicos de la administración para desarrollar sus propias técnicas, las cuales están comprendidas en las normas relativas a la ejecución del trabajo.

Un detalle de las normas y su relación con los elementos de la administración, es como sigue:

La primera norma del Instituto Americano relativa a la ejecución del trabajo, dice:

1- "El trabajo se planeará adecuadamente y se supervisará apropiadamente la labor de los ayudantes". 13/

Una de las fases principales del trabajo de auditoría es la planeación, la cual ayuda a responder a las siguientes interrogantes:

- a) ¿Qué vamos a hacer?
- b) ¿Qué será lo más conveniente?
- c) ¿Cuándo lo vamos a hacer?
- d) ¿Quién lo va a elaborar?

Esta fase es importante porque enfoca la atención de los objetivos establecidos de acuerdo al tamaño y actividad de la empresa, reduce costos al mínimo por ser una operación eficaz y sólida, facilitando el control. Con la planeación se prevé un curso correcto de acción a seguir, estableciendo estrategias, secuencia de las operaciones, determinación del tiempo a utilizar, fechas para lograr lo proyectado y el personal necesario para realizar el trabajo.

La fase de organización contribuye a dar respuesta a la pregunta ¿Cómo lo vamos a hacer?; porque en ésta se definen: funciones, responsabilidades y se determina el personal responsable.

La planeación en auditoría es determinante, por que el auditor tiene un punto de partida para decidir previamente, cuales serán los procedimientos de auditoría a desarrollar, el tiempo a utilizar y cual será la extensión u oportunidad que se dará a las pruebas, y los papeles de trabajo en que se van a registrar los resultados, según los objetivos de auditoría.

En la práctica, el auditor se auxilia de ayudantes para ejecutar el trabajo, esto implica delegación de funciones, no relevando su responsabilidad total; esta circunstancia hace necesaria la supervisión y coordinación del trabajo, para estar seguro de que la labor ejecutada por los ayudantes se cumple según fue diseñada, pro

porcionando información completa y adecuada.

La segunda norma del Instituto Americano, relativa a la ejecución del trabajo, se expresa, así: "Deberá hacerse un estudio apropiado y evaluación del sistema de control interno existente como una base para confiar en él y para determinar la extensión necesaria de las pruebas a las que deberán concretarse los procedimientos de auditoría", 14/.

Los controles implementados por la empresa son resultantes de un plan de organización que se desarrolla en la fase de organización, y que además, es acompañado de una asignación de funciones y responsabilidades, métodos, sistemas y procedimientos que aseguran la protección de los activos de la empresa. El control está relacionado con los planes y procedimientos y de no estar bien de finidos, la función del control se anula.

Bajo estos lineamientos la auditoría elabora planes y programas enfocando sus objetivos, y utiliza como sus propios elementos de control, a la supervisión y revisión de calidad del trabajo desarrollado por los ayudantes.

El auditor al cumplir con esta norma, utiliza los conceptos básicos de control y organización para comprobar si los controles internos existentes en determinada empresa, llenan los requisitos mínimos establecidos, si están funcionando, y son capaces de de detectar errores o irregularidades oportunamente. Este análisis determina el grado de confianza inicial, mediante el cual el auditor selecciona los procedimientos adecuados de auditoría a utilizar.

Las características de control interno y su importancia en la preparación de los programas son tratados en el segundo capítulo.

---

14/ Ibid. página, 5.

La tercera norma del Instituto Americano, relativa a la ejecución del trabajo se define, así: "Se obtendrá material de prueba suficiente y adecuado, por medio de la inspección, observación, investigación, indagación y confirmación, para lograr una base razonable y así poder expresar una opinión en relación a los estados financieros que se examinan". 15/

Al igual que en la administración, después de planear y organizar se hace necesario ejecutar los planes y programas, y esta tercera norma, se convierte en la parte más dinámica del trabajo, en la cual, mediante técnicas se desarrollan pruebas y procedimientos para la obtención de un material de prueba suficiente y adecuado que se anotan en una serie de papeles, que constituyen en principio, la prueba del trabajo realizado y reflejan el cuidado y la diligencia profesional que aplica el auditor en la conducción de su trabajo.

Los papeles de trabajo constituyen el más importante medio a través del cual se lleva a cabo el proceso de supervisión en sus diferentes niveles, la adecuada planeación y preparación tiende a minimizar el costo de una auditoría.

Las técnicas son las herramientas de trabajo del auditor, y los procedimientos, la combinación que se hace de estas herramientas; las cuales se clasifican en estudio general, análisis, inspección, observación, investigación, confirmación, y otras. La aplicación de éstas, debe considerar la extensión de las pruebas y su oportunidad para obtener una evidencia.

### 2.1.3. Normas Relativas al Informe

Las cuatro normas de información enunciadas por el Instituto Americano, 16/ son:

1- "El informe indicará si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

---

15/ Ibid. página, 5.

16/ Ibid. página, 6.



- 2- El informe indicará si dichos principios se han seguido uniformemente en el período actual en relación con el período precedente.
- 3- Las revelaciones informativas contenidas en los estados financieros deben considerarse como razonablemente adecuadas, a menos que en el informe se indique lo contrario.
- 4- El informe contendrá, ya sea una expresión de la opinión en relación con los estados financieros tomados en conjunto, o una aseveración en el sentido de que no puede expresarse una opinión. Cuando no puede expresarse una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, deben consignarse las razones que existan para ello. En todos los casos en los que el nombre de un auditor se encuentre relacionado con los estados financieros, el informe contendrá una indicación precisa y clara de la índole del examen del auditor, si hay alguna, y el grado de responsabilidad que está contrayendo."

En el caso de las normas relativas al informe se considera que son propias de la profesión y no tienen incidencia directa con aquellos elementos de la administración. Las normas del informe están fundamentadas en los principios y normas de la contabilidad financiera y tienen sus propios conceptos básicos que las rigen, conformando los criterios de registro, aplicación y acumulación de las distintas transacciones y operaciones que realiza la empresa.

El auditor utiliza normas de contabilidad para apoyar su opinión sobre la situación financiera de la empresa en una fecha determinada reflejada en los estados financieros sujetos a examen; incluyendo las aplicaciones de dichas normas, y si las mismas han sido hechas de manera continua y consistente, asegurando la comparabilidad, la acumulación y el reconocimiento oportuno de ingresos y gastos, que en definitiva, se convierten en utilidades o pérdidas.

Es necesario que los estados financieros contengan declaraciones o notas aclarativas que se acompañen a los hechos o a las cuentas que los requieran, facilitando una interpretación adecuada de los estados financieros, principalmente para el lector y usuario de los mismos, evitando interpretaciones erróneas o distorsionadas.

Las aclaraciones están directamente relacionadas con la cuarta norma del informe, la cual define el grado de responsabilidad que asume el auditor cuando su opinión está ligada a determinados estados financieros; es importante y obligatorio de esta manera, de jar establecido esa responsabilidad con su dictamen, mediante párrafos y aclaraciones especiales relacionadas con cualquier tipo de limitación que al auditor le sea impuesta por el cliente o por las circunstancias. Lo anterior contribuye a que la confianza del público o de los usuarios de los estados financieros se mantenga. Como puede notarse, todas las normas de auditoría generalmente aceptadas están relacionadas entre sí, al grado de que si una de ellas no se cumple, las demás difícilmente pueden observarse y mucho menos cumplirse.

Para la comprensión de este tema, las normas relativas al trabajo exigen la obtención de un material de prueba suficiente y competente, básico para expresar una opinión sobre los estados financieros; la falta del material de prueba, le impide al auditor contar con la base necesaria para soportar su opinión y mucho menos emitir un dictamen imparcial o relacionar su nombre con cualquier balance general y estado de resultados.

La técnica de elaborar programas de auditoría a la medida, circun cribre o enmarca al auditor a cumplir con las normas de auditoría de aceptación general y precisamente logra soportar el grado de res ponsabilidad que asume al emitir su dictamen.

## 2.2. La Evidencia en Auditoría

El auditor externo que emite un dictamen sobre la situación financiera de una empresa, requiere de la evidencia de hechos y operaciones durante un periodo determinado, ésta la obtiene mediante la aplicación de procedimientos de auditoría. La capacidad profesional del auditor debe ser tal que le permita recopilar el material de prueba adecuado para su evaluación.

Los pronunciamientos del Instituto Americano, consideran que:

"Las afirmaciones son declaraciones de la gerencia que se incluyen como componentes de los estados financieros. Pueden ser explícitas o implícitas y pueden clasificarse de acuerdo a las siguientes categorías". 17/:

Existencia u Ocurrencia: Se refiere a si los activos y pasivos de la entidad existen a una fecha dada y si las transacciones registradas han ocurrido durante ese periodo.

Integridad: Se refiere a si todas las transacciones y cuentas que deben presentarse en los estados financieros se han incluido.

Derechos y Obligaciones: Corresponde a si los activos representan los derechos de la entidad y los pasivos las obligaciones de la misma a una fecha determinada.

Valuación o Aplicación: Se refiere a si los componentes del activo, pasivo, ingresos y gastos, han sido incluidos en los estados financieros en los importes apropiados.

Presentación y Revelación: Corresponden a que si los componentes particulares de los estados financieros están adecuadamente clasificados, descritos y revelados.

---

17/ Instituto Americano de Contadores Públicos, "Declaraciones sobre Normas de Auditoría N° 31 (S A S, 31)" traducido por Galaz, Carstens, Chavero, Yamazaki y Cía, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, D.F., 1980, Párrafo 3, página, 43.

Las categorías antes mencionadas son los fundamentos de la evidencia comprobatoria y contribuyen a la determinación de los objetivos de auditoría, los cuales son alcanzados por medio de los procedimientos adoptados en los programas; en la medida que la evidencia recopilada sea suficiente y competente, el auditor obtendrá la validez de las afirmaciones de la gerencia contenidas en los estados financieros.

### 2.2.1. Definición

De la evidencia, Flores Castro, expresa: "Aquella que, se deriva de una conclusión basada en el conocimiento de la observación de hechos para realizar juicios o interpretaciones lógicas; actuando racionalmente al recopilarla con base real y verdadera". 18/

La definición antes detallada corresponde al concepto general o común de la significación del término evidencia y ayuda a formular el concepto aplicable en auditoría, así, Kohler, dice: "Prueba obtenida por cualquiera de los diversos medios empleados por el contador público en el curso de una auditoría. El proceso de auditoría puede considerarse como el acopio de las evidencias o pruebas de contabilidad que, en opinión del auditor, son requeridas de acuerdo con las normas o procedimientos mínimos y las peculiaridades del caso de que se trate, antes de poder emitir su informe". 19/

Para una mejor comprensión del término se hace necesario una clasificación que describa el origen de la evidencia, con este propósito, algunos autores clasifican la evidencia comprobatoria, así:

---

18/ Flores Castro A. Manuel, "La Evidencia en Auditoría", Ediciones Contables y Administrativas, S.A. México, D.F., 1976, Segunda Edición. página, 19.

19/ Ibid. página 245.

Evidencia Interna: Es la que se produce en la misma entidad económica, originada de las diversas transacciones que realiza la empresa y que emana de los registros contables.

Evidencia Externa: Es aquella que se genera fuera de la entidad y ha sido comunicada al auditor directamente de fuentes externas.

Observación Física: Esta se obtiene del contacto personal del auditor con un activo tangible.

Evidencia Analítica: Se define como el resultado de una comparación de cifras, situaciones y hechos que dan al auditor un juicio valedero y significativo; normalmente se considera como pruebas totales, cálculos y revisiones analíticas que llevan a una comprobación rápida.

#### 2.2.2. Técnicas para Obtener Evidencia

Las técnicas para obtener evidencia en auditoría están detalladas en las Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y se conocen, como los métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor utiliza para lograr la información y comprobación necesarias.

Con el propósito de distinguir el concepto de técnicas con el de procedimientos de auditoría, debemos considerar que estos últimos son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen.

Las técnicas son de muy diversas clases, pero pueden agruparse bajo los siguientes grandes rubros:

- Estudio General. Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.

- Análisis. Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.
- Inspección. Examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.
- Confirmación. Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y por lo tanto, de informar de una manera válida sobre ella.
- Investigación. Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.
- Declaración. Manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.
- Certificación. Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general con la firma de una autoridad.
- Observación. Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.
- Cálculo. Verificación matemática de alguna partida.

### 2.2.3. Programas Estándar Vrs Programas a la Medida

En nuestro medio no se ha establecido adecuadamente la utilidad que prestan los programas de auditoría y se le considera como listas de procedimientos que deben ser desarrolladas. Nuestra práctica indica que la mayoría de los despachos establecidos no utilizan programas formales en el desarrollo de su trabajo, y los que lo hacen, descuidan la relación que existe entre la evaluación del control interno y el grado de confianza que el sistema provee en la extensión, alcance y oportunidad de las pruebas y procedimientos a realizar.

El valor de los programas de auditoría está relacionado con el tamaño, tipo de actividad y magnitud del cliente, sin embargo, podemos mencionar que un programa de auditoría es importante por las siguientes razones:

- Provee una visión general del trabajo a realizar.
- Ayuda en la asignación y distribución del personal destinado para la auditoría.
- Ayuda a controlar el trabajo y a delimitar las responsabilidades.
- Es un medio para no dejar de realizar procedimientos importantes.
- Ayuda en la revisión a medida se va terminando cada área.

Existen dos clases importantes de programas de auditoría. Los programas Generales o Estándar y los programas a la Medida o Progresivos. Los programas generales son aplicables a todos los casos y frecuentemente se diseñan como guías que incluyen procedimientos bastante detallados y son previamente impresos; sin embargo, debe subrayarse que nunca dos clientes o dos auditorías serán exactamente iguales para aplicar el mismo programa, ya que un programa de auditoría estándar o general, no es práctico, como tampoco es práctico o posible la uniformidad en los procedimientos de control en empresas distintas.

Un programa General o Estándar tiende a limitar al auditor a los procedimientos en él contenidos; desconoce la relación directa que existe de la fase de planeación, revisión analítica y evaluación de los controles internos en el diseño de las pruebas y procedimientos, además, no es lo suficientemente flexible para incorporar los cambios que se suceden en el transcurso del examen. Este tipo de programa anula cualquier estrategia general del trabajo de determinado cliente, y señala procedimientos que se alejan o son contrarios a las circunstancias y cambios que rodean las operaciones de la empresa, y que son parte fundamental en el examen del auditor.

La gran diversidad de circunstancias y las complicaciones de los negocios modernos, han aumentado considerablemente las condiciones y problemas que el auditor puede encontrar en el desarrollo de su trabajo; así surge la segunda clase de programas, conocidos como programas de auditoría a la medida o progresivos, una de las características es la de ser flexibles y deben su nombre a que los mismos, son diseñados de acuerdo o a la talla del conocimiento del negocio del cliente.

En los programas a la medida se determinan claramente los objetivos a seguir, las características de control interno existentes, el grado de confianza resultante de la evaluación de los controles internos y se diseñan específicamente para cada tipo de actividad o cliente en particular, son susceptibles de revisión en el transcurso del examen y deben incluir las modificaciones de acuerdo al avance de la auditoría y a las circunstancias que prevalecen.

Al elaborar programas a la medida en la primera auditoría, deben desarrollarse con mayor cuidado y requieren de tiempo adicional, pero se convierten en apoyo fundamental para el material de prueba suficiente y competente, que en la siguiente auditoría, en el programa solo se incluyen, las modificaciones, cambios y aspectos relevantes del nuevo período, sin necesidad de rehacerlos totalmente. Este trabajo de investigación desarrolla la técnica de preparar programas de auditoría a la medida o progresivos.

#### 2.2.4. Uso de Programas a la Medida

El programa de auditoría a la medida debe ser elaborado para cada caso, después de proyectarse adecuadamente sobre la base del conocimiento del negocio del cliente, sus procedimientos, políticas contables y principalmente el control interno. Al elaborar el programa a la medida el auditor encargado debe tener en consideración la habilidad o experiencia de los ayudantes que realiza



rán el trabajo o ejecutarán los procedimientos que en el programa se indican. La técnica está dirigida a la eficiencia del trabajo del auditor y materializa la calidad requerida en las normas que rigen la profesión, ya que ésta contribuye a planificar, realizar función de supervisión, obtener material de prueba y emitir un informe objetivo y documentado.

Un programa de auditoría a la medida, ciñe al auditor a cumplir con todas las normas que le son requeridos, y esto en nuestro medio, contribuye a la difusión de las normas y técnicas de auditoría, además, reduce el tiempo invertido en cada trabajo y ofrece al auditor y a su equipo de ayudantes un conocimiento completo de su cliente, obligándolo de esta forma a estar en una continuada preparación técnica.

El uso de programas a la medida es importante porque logra:

- 1- Incluir los objetivos de auditoría para cada una de las áreas sujetas a examen, concretándose en áreas críticas o de importancia.
- 2- Evitar el trabajo innecesario en el desarrollo de procedimientos que en muchos casos están contenidos en programas generales.
- 3- Facilitar la revisión y supervisión del trabajo y el control del tiempo empleado.
- 4- Prever problemas y asuntos potenciales para su oportuna inclusión en los procedimientos.

Al usar programas de auditoría a la medida podrían presentarse algunos inconvenientes relacionados con la omisión de un procedimiento importante por no haberse incluido en el programa; la explicación de los objetivos de cada área es clave para el entendimiento de lo que se está haciendo, se podría ver limitada la iniciativa de los asistentes que aplican los procedimientos, pero es

to, se puede obviar con el entrenamiento de los asistentes, sin embargo, una planeación y supervisión adecuada elimina estos in convenientes.

### 3. Planificación y Administración del Trabajo de Auditoría

#### 3.1. Enfoque General de Planeación

La primera norma relativa a la ejecución del trabajo, dice: "El trabajo debe ser planeado adecuadamente....." En vista de que las auditorías son actividades que requieren cuidado y preparación, éstas no pueden ser completadas adecuadamente si se carece de planeación. El hecho de que se termine una auditoría y se emita un informe es prueba de que ha habido alguna planeación, aunque no sea necesariamente la adecuada, además, la planeación abarca beneficios que son más importantes que la mera confor midad con una norma técnica, los siguientes párrafos establecen las normas mínimas de planeación de la auditoría que han de ser observadas en cada trabajo.

La planeación es necesaria a fin de:

- Realizar una auditoría con efectividad y prontitud.
- Identificar el tipo y énfasis relativo del trabajo de auditoría a ser realizado, considerando problemas o cualquier situación potencial.
- Permitir la eficiente programación de tiempo, personal necesario y plazos de entrega de informes.

La planeación adecuada también deberá evitar la omisión de fases importantes de la auditoría, el reconocimiento tardío de pro blemas potenciales, la organización del personal a última hora, las asignaciones que no se ajustan a la habilidad o experiencia de los auditores y al negligente seguimiento de programas de auditoría del año anterior cuando el trabajo es recurrente.

Dos fases generales en la planificación de un trabajo de auditoría son:

- a) La planificación Inicial, es la fase de conocimiento e información general en la cual se desarrolla la estrategia global de la auditoría, la que incluye el esquema general del alcance y enfoque de la revisión, el tipo de informe, un presupuesto de tiempo preliminar, la medición del tiempo empleado en la auditoría del año anterior (si es aplicable), la identificación de las áreas críticas de auditoría, asuntos de contabilidad poco comunes y las asignaciones del personal.
- b) La planificación del trabajo en el campo, en ésta se desarrolla el enfoque específico de la auditoría con aspectos a cada sistema, áreas o ciclo de transacciones.

La planeación del trabajo en el campo no solamente tiene lugar durante la revisión interina, sino que, deberá ser continuada hasta que termine la revisión; después de que se hayan completado los planes, debe iniciarse la etapa de comprobación de la auditoría; las condiciones que surgen o son descubiertas durante esta etapa, frecuentemente requieren modificación de los programas originales.

### 3.1.1. Conocimiento del Negocio del Cliente

El conocimiento del negocio del cliente es una etapa clave de la planificación inicial; ya que sin familiarizarse con las operaciones del cliente, el trabajo del auditor no estaría enfocado a los objetivos de auditoría, ni mucho menos, se efectuaría un trabajo con eficiencia y calidad.

Se considera importante que el auditor este al tanto del estado general de la economía a nivel internacional y a nivel nacional, y el impacto que éstas pueden tener en la industria o actividad del cliente. Para clientes con negocios y operaciones a nivel in

ternacional existen factores cambiarios, de desarrollo y otros que pueden tener un impacto significativo en las operaciones actuales y futuras. Normalmente se puede adquirir información sobre la economía mediante la familiaridad del auditor con las publicaciones periódicas sobre negocios.

A nivel nacional la restricción en la disponibilidad del crédito podría tener un impacto o efecto pronunciado sobre las actividades financieras de un cliente, afectando sus objetivos a corto o largo plazo, incidiendo en sus requerimientos de capital de trabajo, además, un cambio que afecte el ingreso del consumidor puede también causar un impacto en la rentabilidad del cliente, los cambios en el mercado, publicidad adversa o desfavorable y muchos otros factores.

El auditor debe comprender la industria o tipo de negocio del cliente para abarcar un entendimiento de los problemas de contabilidad y auditoría que le son propios, así como el ambiente global en que funciona el mismo. Las consideraciones tales como: productos competitivos, estabilidad de la demanda del producto, los desarrollos tecnológicos, etc., pueden afectar el negocio del cliente y por lo tanto influir en la estrategia de la auditoría.

El auditor debe iniciar con el conocimiento general de las operaciones del cliente para la preparación o actualización de la descripción del negocio, incluyendo los factores que influyen de modo importante sobre los resultados de las operaciones. La información se obtendrá por medio de entrevistas con la gerencia y personal clave, por la revisión de informes internos del cliente, publicaciones y otros. Este conocimiento debe incluirse en un memorándum de planeación que contendrá aquellas áreas más importantes. }

### 3.1.2. Contenido del Memorándum de Planeación

A continuación se presenta un contenido sugerido del memorándum de planeación, que es la forma de documentar el conocimiento del cliente, la planeación y la estrategia general de la auditoría:

#### a) Naturaleza y Finalidad de la Empresa

Clase de sociedad o empresa, descripción de actividades principales según la escritura de constitución, fecha de constitución e inscripción. etc.

#### b) Propiedad y Capital Social

Nombre de los accionistas principales, porcentajes de participación, número y monto de acciones, valor contable por acción, capital inicial de fundación, capital mínimo, formación y nominación de la junta directiva, posiciones de los accionistas en la administración, capital actual, cambios o modificaciones importantes, etc.

#### c) Objetivos de la Empresa

Metas a corto y largo plazo; como expansión del mercado, mantenimiento de nivel actual, planes para lograr estos objetivos, etc.

#### d) Estructura Organizacional

Tipo o sistema de organización, puestos claves, transacciones entre compañías afiliadas o subsidiarias, etc.

#### e) Financiamiento y Capitalización

Estructura del capital de trabajo, deuda a corto y largo plazo, relaciones con instituciones financieras, principales bancos con que opera, garantías ofrecidas, capacidad de pago, líneas de crédito, etc.

#### f) Mercado y Competencia

Posición del cliente en la industria, líneas principales, principales competidores, márgenes brutos de rentabilidad y su com

portamiento, proyectos de diversificación, nuevos productos, gastos de publicidad anual, políticas especiales, etc.

g) Ventas y Servicios

Monto de las ventas en unidades y valores de los últimos años, método de distribución, personal de ventas, métodos de remuneración, tendencias de precios, políticas de créditos y cobros, descuentos, devoluciones, tendencias de las ventas, etc.

h) Compras y Producción

Volumen anual de los últimos años en unidades y valores, principales proveedores, breve descripción de las operaciones de fabricación, capacidad de la planta, planes de expansión, condiciones generales de la maquinaria, etc.

i) Áreas Críticas o de Importancia para la Auditoría

Son críticas en base a materialidad e impacto en los resultados, controles deficientes o irregularidades, debe obtenerse los montos y sus porcentajes, tipos específicos de controles, deficiencias generales, descripción de pruebas de auditoría a realizar, etc.

j) Sistema de Contabilidad

Tipos de sistemas, mecanizado o manual; describir la configuración del equipo de contabilidad, marca, capacidad, personal técnico, cargos específicos desempeñados, tipos de informes que se prepara, su oportunidad y confiabilidad, si están de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, grado en que el sistema es análogo a las operaciones, si hay catálogo y manual de aplicaciones adaptado a las actividades y operaciones.

k) Empleados

Número total de empleados, tarifas de salario promedio por actividad, beneficios y compensaciones especiales.

1) Asesores Legales y Otros

Principales firmas de abogados, consultores, etc., tipo de relación que mantienen con la empresa.

11) Objetivos del Examen

Tipo de revisión que se va a realizar, tipo de dictamen en años anteriores (si es recurrente) y si no se espera ningún problema o limitación del cliente.

m) Requerimientos y Fechas de Entrega

Fechas señaladas por el cliente para entrega de informes y reportes especiales, fecha de envío de confirmaciones bancarias, de cuentas por cobrar y por pagar, cartas a los abogados, fechas de observaciones de inventarios, etc.

n) Procedimientos y Pruebas a Realizar

Detalle en forma general de las pruebas a realizar en el examen preliminar y en el examen final.

o) Requisitos Legales y Beneficios Fiscales

Descripción general de los beneficios, fecha de concesión, fecha de vencimiento, requisitos legales aplicables y otros.

3.2. Descripción de las Fases de Auditoría

En todos los trabajos de auditoría el contador público deberá cumplir por igual con su propósito de expresar una opinión en cuanto, si los estados financieros del cliente son presentados razonablemente; por consiguiente, el auditor deberá evaluar cuidadosamente sus objetivos de auditoría y las relaciones de costo/beneficio de las diversas alternativas para lograrlos, antes de determinar finalmente su enfoque con respecto a cada sistema, ciclo de transacción o saldo de cuenta.

Considerando lo anterior, se presenta el contenido o estrategia general por fases que tiene una auditoría típica y la cual es ajustable al tamaño, magnitud de operaciones, actividades específicas de cualquier tipo de negocio para ubicar el marco general donde se desarrolla el trabajo del auditor, éste se ha dividido en tres partes principales para una mejor comprensión siendo que todas están interrelacionadas y son: la fase preliminar o inicial, el desarrollo del trabajo en el campo y fase final.

### 3.2.1. Fase Preliminar

Antes de iniciar esta fase, una auditoría nace del contacto de un cliente con el auditor para solicitar los servicios de este último, así, se hace necesario visitar al cliente y revisar en forma general sus operaciones y preparar una carta propuesta donde se describa la naturaleza y alcance de la auditoría, indicando como se llevará a cabo el examen y estableciendo que el propósito fundamental es el de emitir una opinión sobre los estados financieros; finalmente, esta carta propuesta estipula entre otros: el tiempo estimado para realizar el trabajo, los honorarios propuestos, la solicitud del cliente, su aceptación mediante la firma y devolución de un duplicado de la carta que se anexa.

Aceptada la propuesta por el cliente, comienza el desarrollo operativo de esta fase preliminar.

Un detalle general del contenido de la fase preliminar, es como sigue:

- a) Revisión de actas de Junta General y Directiva u otros informes y papeles de trabajo del año anterior (si es aplicable) para conocer cualquier asunto de importancia. Entrevistas y recopilación de la información general sobre las operaciones, para facilitar el entendimiento del negocio del cliente.



- b) Preparación del presupuesto de tiempo en forma general.
- c) Hacer arreglos para obtener oficinas adecuadas, tener acceso a los registros y al personal, obtener colaboración del cliente en la preparación de cédulas o papeles de trabajo.

### 3.2.2. Desarrollo del trabajo en el Campo

A diferencia de la planeación inicial o fase preliminar, el desarrollo del trabajo en el campo puede realizarse en diferentes etapas en el transcurso del periodo a ser auditado. Los pasos o etapas más importantes en esta fase son:

- a) Evaluación y documentación de controles generales de acuerdo a criterios y características que se detallan en el capítulo II.
- b) Revisión analítica preliminar de las cifras financieras e identificación de áreas críticas y asuntos de contabilidad poco comunes.
- c) Preparar un memorándum de planeación incluyendo cada uno de los apartados que se mencionan en su contenido y discutirlo con los miembros del equipo de auditoría. Establecer las fechas para desarrollar el trabajo preliminar.
- d) Evaluación del sistema de control interno de cada área, por medio de cualquier procedimiento aplicable.
- e) Determinación de grados de confianza en base a las fortalezas y debilidades del sistema de control interno.
- f) Desarrollo de pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas, como: Arqueo de efectivo, observación de inventarios, arqueos de cartera de cuentas por cobrar, observaciones del pago de planillas, etc.
- g) Preparación de programas de auditoría a la medida para cada una de las áreas.
- h) Desarrollo y ejecución del programa de auditoría de acuerdo a

la oportunidad, extensión y alcance determinados en los procedimientos contenidos.

- i) Revisión y supervisión del trabajo de campo por el auditor encargado responsable en sus diferentes etapas, y aclaración de puntos pendientes resultantes de la revisión.
- j) Preparación y revisión de una carta de recomendaciones al control interno.

### 3.2.3. Fase Final

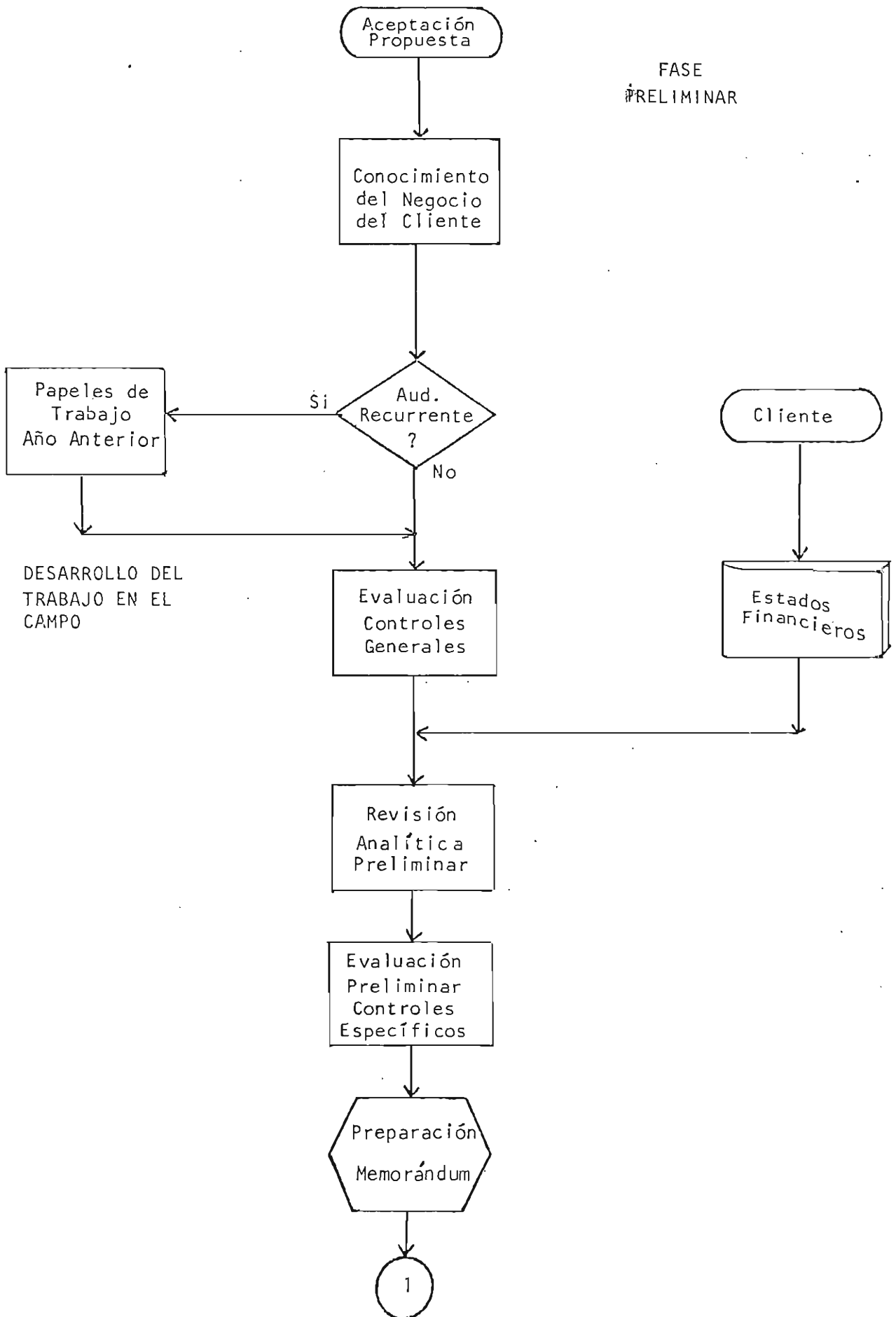
Normalmente la fase final comienza cuando el cliente entrega al auditor los estados financieros finales o a la fecha de cierre. Los procedimientos mínimos sugeridos en esta fase, son los siguientes:

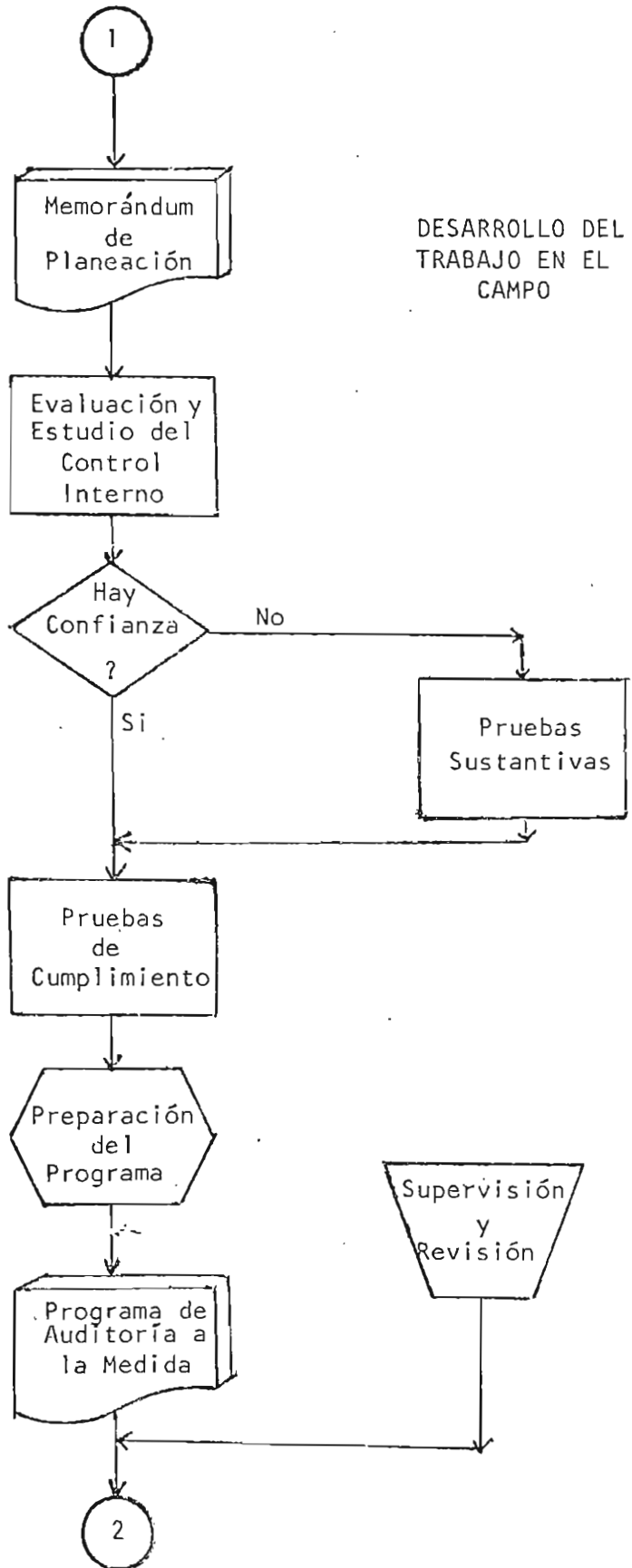
- a) Revisión analítica final de la cifras financieras.
- b) Actualización y revisión general de los controles internos con el objeto de incluir cualquier variación significativa y actualizar el programa a la medida.
- c) Comprobación de los estados financieros con los registros principales.
- d) Desarrollo de los procedimientos finales en base al programa de auditoría a la medida para cada área.
- e) Envío de confirmaciones finales para bancos, abogados, cuentas por cobrar, cuentas a pagar.
- f) Supervisión y revisión de todo el trabajo de auditoría final.
- g) Preparación y discusión con el cliente del informe de auditoría, el cual incluye: dictamen, estados financieros básicos y las notas explicativas correspondientes.
- h) Preparación y revisión de una carta final de recomendaciones al control interno.
- i) Entrega final del informe de auditoría con el dictamen a la junta general de accionistas.

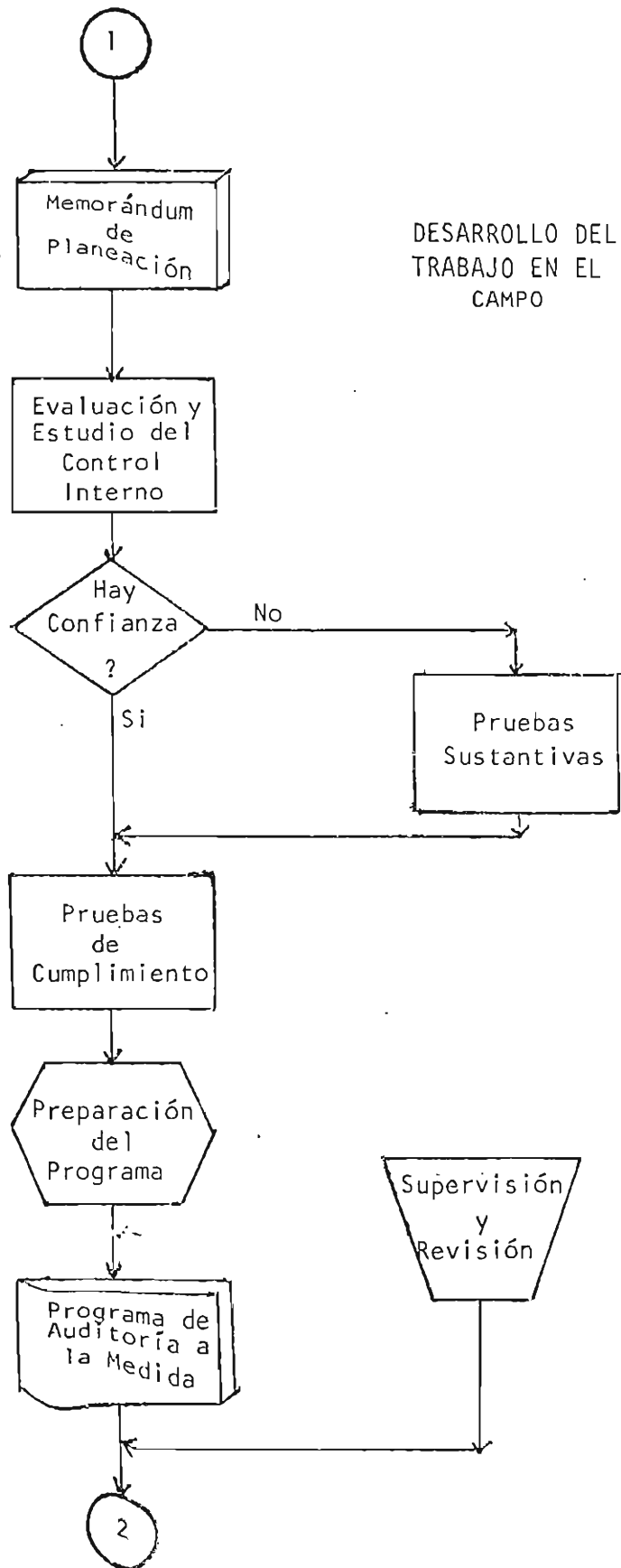
### 3.2.4. Diagrama

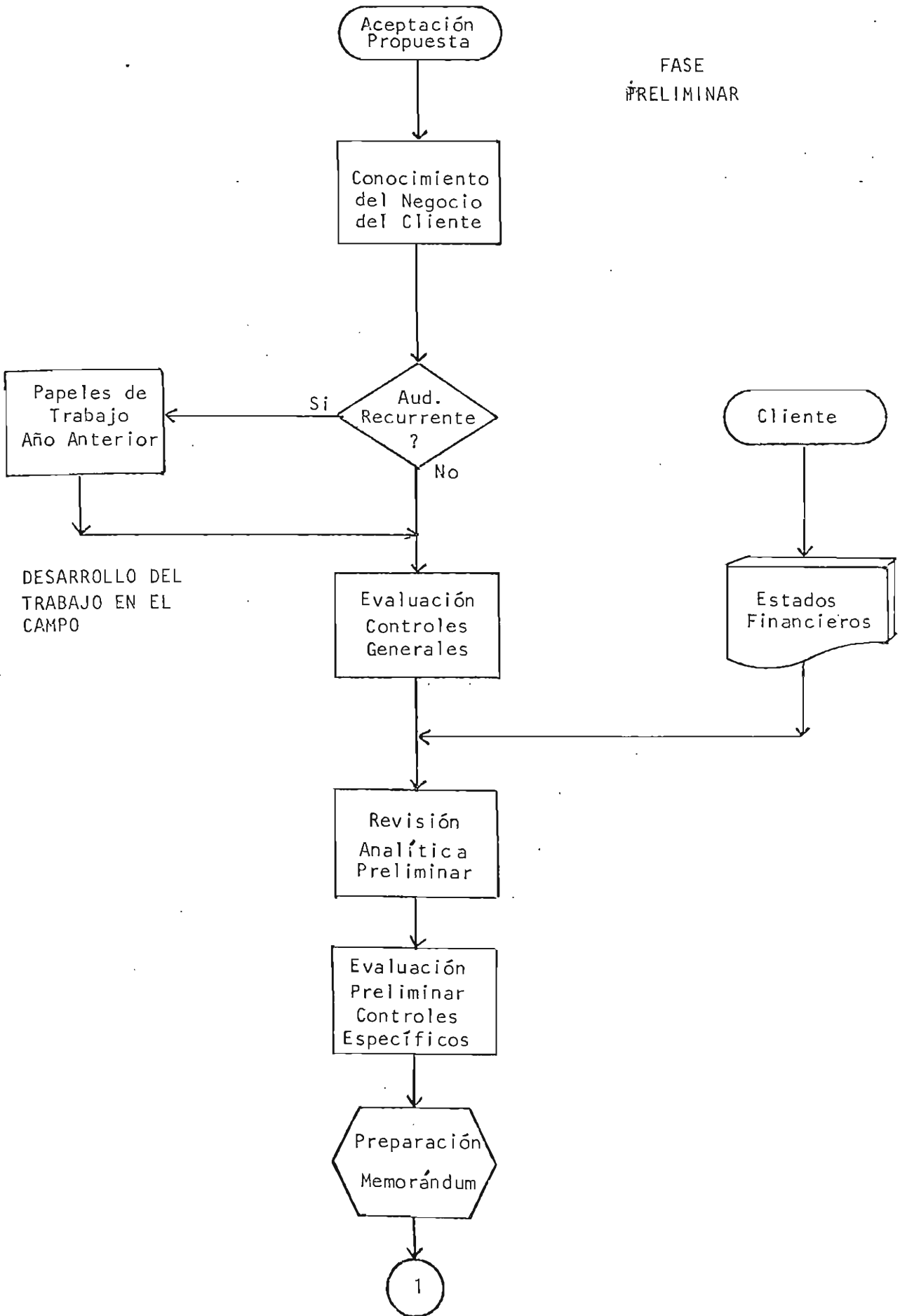
Con el objeto de facilitar la comprensión de las fases más importantes en auditoría, a continuación se presenta un diagrama general de dichas fases y su contenido.

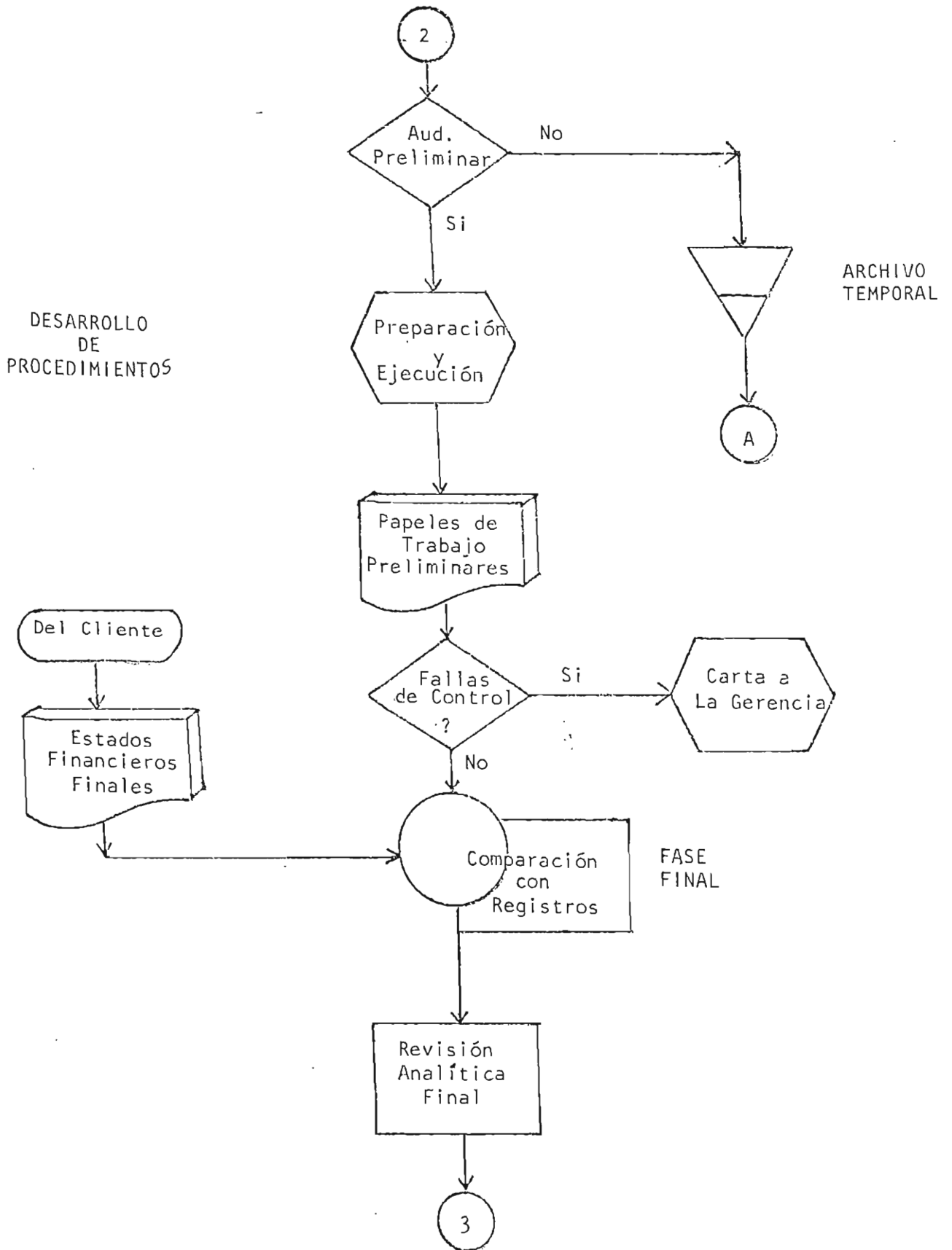
FASE  
PRELIMINAR





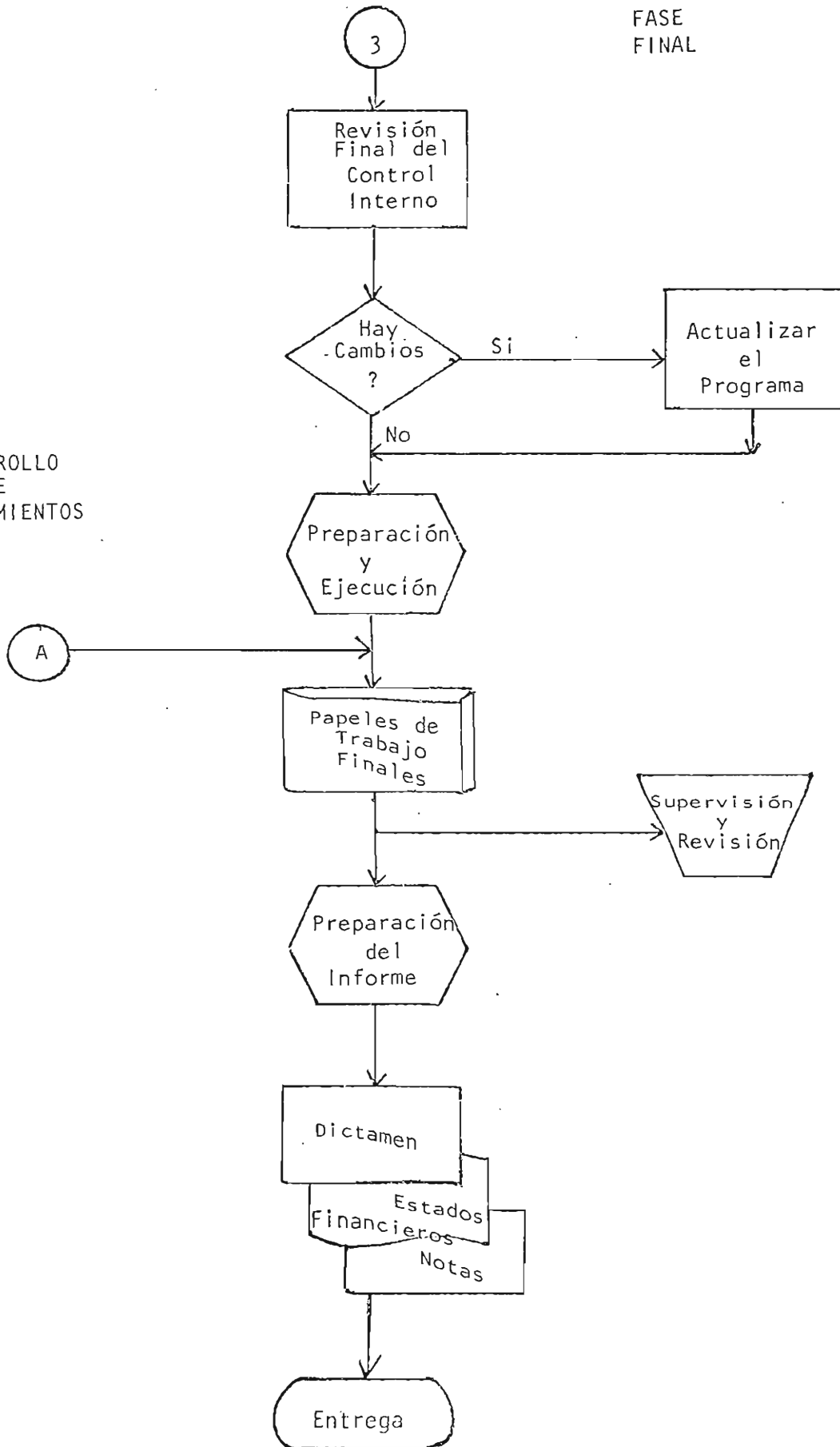






FASE  
FINAL

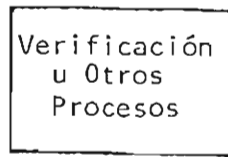
DESARROLLO  
DE  
PROCEDIMIENTOS



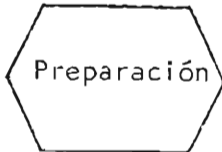


## SIMBOLOGIA

A continuación se presenta una explicación de los símbolos utilizados en este diagrama.



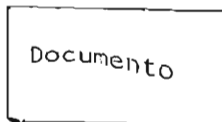
- . Operación que consiste en la ejecución de un trabajo o llevar a cabo un proceso para concluir sobre el resultado.



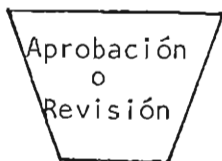
- . Operación en la cual estan involucrados la preparación de un documento, memorándum, descripciones, etc.



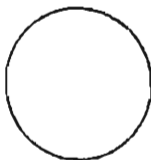
- . Indicador o conector. Une dos puntos del sistema que han sido interrumpidos por falta de espacio o algo similar.



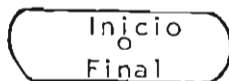
- . Cualquier tipo de documento, surge normalmente después de una preparación.



- . Operación en la cual el trabajo, la operación o proceso realizado anteriormente se revisa o se aprueba por un supervisor o jefe inmediato.



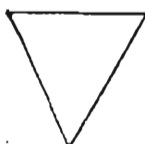
- . Comparación. Operación en la cual está involucrado más de un documento y/o registro.



- . Es el punto en el cual un documento o el flujo de operaciones entra al sistema o finaliza.



- . Se utiliza cuando existen alternativas que no pueden ser representadas siguiendo la misma dirección.



- . Archivo. Puede ser permanente o temporal es donde se guardan los documentos del sistema.

### 3.3. Importancia en la Preparación del Programa

Con el objeto de realizar adecuadamente una auditoría se hace necesario la planeación, ya que se debe tomar decisiones de qué hacer, cómo hacerlo y cuándo hacerlo, y tales decisiones deben presentarse por escrito.

La planeación enfoca de manera ordenada todos aquellos asuntos de importancia que debe considerar el auditor en su examen, y anticipa que, todos los hechos que se dieron en la empresa en el período sujeto a revisión queden comprendidos en los programas, y de esta manera, el auditor puede documentar eficientemente todos los cambios y sucesos que tienen incidencia relevante en los estados financieros; facilitándole identificar los objetivos de auditoría más importantes en las áreas potenciales y críticas de la empresa que se está revisando, además, facilita la coordinación del desarrollo del programa y contribuye a que los asistentes tengan una comprensión de los objetivos de auditoría por áreas y éstos se vuelvan capaces de asumir decisiones para aquellos asuntos que requieran procedimientos alternativos según las circunstancias; obliga a respetar el presupuesto de tiempo asignado a cada área o ciclo y asegura una revisión y supervisión oportuna, la cual da como resultado, la obtención de la evidencia comprobatoria.

Un programa debe contener en su diseño o forma, los objetivos de cada área, las características de control interno, los procedimientos de auditoría a realizarse, el nombre del auditor encargado que lo preparó; las firmas o iniciales de los auditores que participaron en la ejecución, revisión y aprobación; documentando los procedimientos en los papeles de trabajo.

### 3.4. Guía de Procedimientos y Documentación

#### 3.4.1 Objetivos

La idea de una adecuada planeación y de una apropiada supervi-

sión, implica la eficiencia en el desarrollo de una auditoría, esto significa que el trabajo se desarrollará cuidadosamente y que no se omitirá algún aspecto importante y deberá llevarse a cabo con razonable prontitud y sin duplicación de esfuerzos; esto permitirá mantener un proceso ordenado que guíe el desarrollo de una auditoría y facilite su administración.

Se ha explicado que la auditoría de estados financieros es un proceso que requiere cuidado y preparación, por lo que es necesario documentar en forma adecuada la fase de planeación y de administración de un trabajo de auditoría. La guía de procedimientos que en esta sección se presenta, se ha preparado para ayudar al auditor a cumplir con esas áreas del trabajo y que enfoque su estrategia a la consecución de programas de auditoría a la medida; la misma puede ser usada en los trabajos típicos de auditoría y el auditor debe comprender que pueden haber procedimientos adicionales necesarios para una auditoría particular, por lo tanto, debe considerarse aquellos otros procedimientos que son requeridos según las circunstancias.

La guía de procedimientos y documentación trata únicamente de procedimientos generales de planeación y administración, y no sobre procedimientos de auditoría a ser aplicados a ciclos, áreas o saldos de transacciones específicas.

3.4.2. Modelo Sugerido

GUIA DE PLANIFICACION Y ADMINISTRACION DEL TRABAJO DE AUDITORIA

COMPANIA: \_\_\_\_\_ AÑO TERMINADO \_\_\_\_\_

PROCEDIMIENTOS

HECHO POR

REVISADO

Examen preliminar

- 1- Revise los archivos que se tengan del cliente y los papeles de trabajo del año anterior y considere cualquier tipo de información que pueda servir para la planeación.
- 2- Revise las cartas de recomendaciones al control interno emitidas en el año anterior y revise su grado de implementación.
- 3- Prepare un memorándum de planificación que incluya todos los aspectos que ayudan al conocimiento del negocio del cliente.
- 4- Realice una evaluación de los controles internos generales y documente su trabajo.
- 5- Prepare una revisión analítica con las cifras financieras preliminares.
- 6- Identifique las áreas críticas y documéntelas en el memorándum de planeación.
- 7- Revise y recopile las actas de junta general y junta directiva en busca de aquellos acuerdos de importancia para la auditoría.
- 8- Lleve a cabo un estudio y evaluación de los controles internos por área, ciclos, etc., mediante cuestionarios y/o narrativas, etc.
- 9- Actualice el archivo permanente.

<u>PROCEDIMIENTOS</u>	<u>HECHO POR</u>	<u>REVISADO</u>
10- Prepare, diseñe y/o actualice el programa de auditoría a la medida, considerando las áreas de interés señaladas en el memorándum de planificación, la revisión analítica y la evaluación de los controles internos.		
11- Prepare un presupuesto de tiempo para el examen del período actual.		
12- Prepare la carta de recomendación al control interno y revísela con el personal apropiado del cliente.		
13- Revise el programa de auditoría correspondiente al examen final y asegúrese que contenga cualquier cambio significativo desde el examen preliminar.		
14- Haga arreglos para el envío de todo tipo de confirmaciones externas que sean necesarias.		
<u>EXAMEN FINAL</u>		
15- Obtenga o prepare un balance de prueba clasificado a la fecha de la auditoría.		
16- Prepare la revisión analítica de las cifras finales en busca de cualquier señal que indique áreas de problemas potenciales que ameriten modificación del programa de auditoría.		
17- Considere la necesidad de ampliar cualquier procedimiento resultante, de cualquier evaluación adicional desde la fecha del examen preliminar a la fecha del balance general.		
18- Lleve a cabo una recopilación de actas de junta general y junta directiva.		
19- Discuta con el cliente los asientos de reclasificación y de ajuste para su incorporación en el balance general.		

<u>PROCEDIMIENTO</u>	<u>HECHO POR</u>	<u>REVISADO</u>
20- Revise las transacciones subsecuentes importantes realizadas desde la fecha del balance general hasta la fecha del dictamen.		
21- Complete el borrador de los estados financieros con el dictamen del auditor y discuta con el cliente su fraseología y las notas explicativas.		
22- Asegúrese que los papeles de trabajo y todos los aspectos del programa de auditoría han sido completados a satisfacción.		

La numeración del modelo sugerido no necesariamente representa un orden estricto, sino que, debe considerarse como una guía y que los procedimientos aquí sugeridos, son el resultado de un proceso dinámico y algunos pueden desarrollarse sin seguir dicho orden.

## CAPITULO II

### IMPORTANCIA DE LA EVALUACION DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

#### 1. Consideraciones Fundamentales

##### 1.1. Definición y Características

El crecimiento de las empresas ha originado nuevos problemas administrativos y de operación que impiden a los propietarios atenderlos personalmente y poderlos controlar en todos sus aspectos, esto ha llevado a la necesidad de delegar funciones y responsabilidades que deben ser controladas por medio de un sistema que proteja adecuadamente los activos, que brinde información oportuna y confiable, y en fin, se logre una gestión eficiente.

Resumiendo los elementos de la administración y el apoyo que ésta brinda a los sistemas de control; éstos pueden ser definidos como el conjunto de elementos, normas y procedimientos con el propósito de lograr a través de una efectiva planificación, organización, ejecución, coordinación y control, el ejercicio eficiente de la gestión para alcanzar los objetivos fijados.

En 1948, El Comité sobre Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos en su Declaración sobre Procedimientos de Auditoría N° 33 página 27 y 28, definió el concepto de control interno, así: "El Control Interno comprende un plan de organización y todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas dentro de un negocio para la salvaguarda de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la promoción de la eficiencia operacional, y fomentar la adhesión a las políticas administrativas prescritas. Esta definición posiblemente es más amplia que el significado que algunas

veces se le atribuye. Reconoce que un "Sistema" de control interno se extiende más allá de aquellos asuntos que se refieran directamente a las funciones de los departamentos de contabilidad y finanzas.

Un bien desarrollado sistema de control interno puede incluir un control presupuestal, costos estándar, reportes periódicos de operación, análisis estadísticos, un programa de entrenamiento de personal y un personal de auditoría interna. Puede comprender propiamente actividades de otros campos, como lo son: estudios de tiempos y movimientos de naturaleza ingenieril y controles de calidad a través de la inspección, los cuales son una función de producción". 1/

Todo sistema de control interno debe comprender las características siguientes:

a) "Un plan de organización que proporcione una apropiada separación de las responsabilidades funcionales". 2/

Esta característica considera que debe existir una clara segregación entre los diferentes departamentos y el personal, en los aspectos de autorización, ejecución y control. Deben separarse aquellas funciones incompatibles. Un complemento a las delimitaciones de las funciones en cuanto a líneas de autoridad y responsabilidad sería el uso de manuales de organización y organigramas.

b) "Un sistema de autorización y registro de procedimientos adecuados para proporcionar control contable razonable sobre los activos, pasivos, patrimonio, ingresos y gastos". 2/

---

1/ Instituto Americano de Contadores Públicos, citado por Grinaker, Robert L. y Barr B. Ben, "Auditoría: El Examen de los Estados Financieros", Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V. traducido por J. Blanes Prieto y Alfonso Vasseur Walls, México, D.F. Séptima Impresión, 1983, pág. 82.

2/ Ibid - página 83.



Este elemento está dirigido al uso de manuales, específicamente de contabilidad y catálogo de cuentas que guíen el procesamiento de la información financiera y aseguren la preparación de informes confiables, además, contribuye a delinear procedimientos operativos que deben seguirse y observarse por el personal involucrado para el desarrollo y ejecución de las transacciones y es importante, porque ayuda a establecer formularios o formas que documenten las operaciones y su autorización.

c)"Prácticas adecuadas a seguirse en la ejecución de deberes y funciones de cada uno de los departamentos organizacionales."2/

Implica que la gerencia tiene la responsabilidad de adoptar políticas contables, financieras y comerciales, adecuadas; tratando de promover la protección de los activos, comparación de registros, considerar la restricción al personal y contribuir a que éstos desarrollen las funciones dentro de este marco general, libre de errores intencionales e irregularidades que conduzcan a fraudes.

d)"Personal de una calidad en proporción a las funciones del puesto. 2/" Carece de validez una organización bien estructurada y planificada, si el personal que va a realizar y ejecutar las funciones no tiene la capacidad necesaria para desarrollar eficientemente las tareas encomendadas, un apoyo fundamental lo proporciona la administración de personal.

## 1.2. Objetivos

Definido el concepto de control interno y explicadas brevemente sus características esenciales, es conveniente tener un cono-

---

2/ Ibid - Página 83.

cimiento básico de los objetivos que persigue un buen sistema de control interno en la obtención de un grado de seguridad razonable, reconociendo las limitaciones que surgen al considerar el costo-beneficio de llevar a cabo su evaluación.

Los objetivos del control interno son:

1. La obtención de la Información Adecuada

Este objetivo es importante para el desarrollo del negocio ya que la información es base para la toma de decisiones y la planeación de las actividades futuras. La obtención de la información puede ser para uso interno y externo, ambas interesan en el trabajo del auditor, siendo que la interna es utilizada directamente por la empresa y la externa utilizada por el público.

2. Protección de los Activos del Negocio

Al cumplir con este objetivo se considera que el sistema de control interno incluye características que ayudan a detectar cualquier irregularidad y se han tomado las medidas que salvaguardan los activos de la empresa.

3. Promoción de Eficiencia de Operación

Este concepto se relaciona con los numerales anteriores ya que si existe protección de activos e información adecuada, éstos contribuyen a la eficiencia operativa, la cual abarca en forma general todas las actividades de la empresa.

4. Estimular la Adhesión a las Políticas de la Empresa.

Con este objetivo se facilita el cumplimiento de las diferentes políticas con que cuenta la empresa, y esta adhesión normalmente esta dirigida al logro de los fines de la entidad.

1.3. Clasificación

En 1948 el Instituto Americano de Contadores Públicos, a través

del Comité de Procedimientos de Auditoría definió en forma amplia el concepto básico de control interno; diez años después el Comité, con el propósito de aclarar el alcance de la revisión del control interno por el auditor estableció que dentro de la definición básica se debía entender que existen dos tipos de controles, los contables y los administrativos. En 1963 el Comité concluyó que los controles administrativos deberían ser evaluados siempre que las circunstancias lo ameriten y reafirmó que son los controles contables los que requieren la atención directa del contador público y sobre los cuales recae especialmente el estudio y evaluación que exige la segunda norma relativa a la ejecución del trabajo.

En el desarrollo de este trabajo se considera que los controles administrativos deben ser evaluados en forma general para obtener un conocimiento previo y evaluar el impacto que "generalmente incluyen controles, tales como: los análisis estadísticos, estudio de tiempos y movimientos, informes de actuación, programas de adiestramiento del personal y controles de calidad." 3/

La definición anterior esta dirigida a dos de los objetivos principales del control interno, como son: la adhesión a las políticas y la promoción de la eficiencia operativa, que a su vez, forman parte de la fase de organización en el proceso administrativo.

El contador público estará interesado en el conocimiento, estudio y evaluación de los ciclos de transacción que producen, procesan, aprueban, revisan y acumulan datos; la calidad de la información resultante estará sujeta al ambiente en que ésta se desarrolle. Los controles generales ayudan indirectamente a la vali-

---

3/ Instituto Americano de Contadores Públicos, Declaración sobre Normas de Auditoría No. 1 (SAS 1), traducido por Touche, Ross & Co. Cuarta Reimpresión 1977, México, D.F. Página, 16.

dez de los datos que se producen en el sistema, y la evaluación de los mismos, contribuye a la efectividad que estos proporcionan a los controles contables.

En base a lo anterior y para facilitar la comprensión de estos conceptos, a los controles administrativos se denominarán controles generales y a los controles contables como controles específicos.

## 2. Controles Generales

### 2.1. Concepto y Clasificación

Los controles generales o administrativos son definidos por el Instituto Americano de Contadores Públicos, así:

"Los controles administrativos comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que están relacionados principalmente con la eficiencia de las operaciones, la adhesión a las políticas gerenciales y que, por lo común, sólo tienen que ver indirectamente con los registros financieros".<sup>4/</sup>

En la práctica, la evaluación de los controles generales es dirigida por medio de indagaciones, investigaciones con el personal y observaciones directas del funcionamiento de los controles, debido a que éstos no afectan a ningún ciclo o transacción en particular, y a menudo no son documentados o verificables tangiblemente; como podría ser una factura o un artículo del inventario.

La evaluación de este tipo de controles se realiza en la fase preliminar del trabajo de una auditoría, sin embargo, es importante que se mantenga en una continuada revisión asegurándose

---

<sup>4/</sup> Ibid. Página, 16.

que los mismos, funcionen durante el desarrollo del examen.

Los controles generales que por sus características y utilidad influyen en las afirmaciones presentadas en los estados financieros e interesan al auditor se clasifican en: los que se refieren a la estructura organizacional, a la administración de la función contable, a la protección de activos y los relativos a la evaluación del departamento de auditoría interna.

## 2.2. Estructura Organizacional

### 2.2.1. Concepto Aplicable

La estructura de la organización en forma general abarcará aquellas políticas y procedimientos que tiene por objeto determinar niveles adecuados de autoridad para la toma de decisiones y los sistemas derivados de éstas se implementen y funcionen. La evaluación de la estructura general de cualquier empresa estará en función del tamaño y magnitud de sus operaciones, y de otros factores, tales como: el estilo de administración, el tipo de propiedad, si es empresa individual o constituida como una sociedad de capital.

Un aspecto fundamental para considerar una estructura organizacional confiable, es el grado de conocimiento y la importancia que la administración dá al establecimiento de las políticas, sistemas, métodos y el grado de control que ejerce sobre ellos.

En muchas empresas los sistemas establecidos no operan como han sido diseñados o funcionan parcialmente. El auditor al evaluar los controles generales, le interesa investigar mediante sus pruebas acerca del conocimiento que tenga la administración del grado de ejecución de éstos, y si el personal es competente para desarrollar

sus funciones dentro de los niveles de autoridad y responsabilidad asignados y si la estructura organizacional reúne los elementos mínimos para producir un ambiente adecuado en el cual se genere la información contable.

### 2.2.2. Elementos Principales

Para que el auditor pueda evaluar la calidad de la estructura general y su configuración, es necesario que se apoye en los siguientes elementos mínimos:

- a) Organización administrativa acorde al tamaño y alcance de las actividades comerciales.
- b) Organigramas o gráficas actualizadas que definan claramente niveles de autoridad y responsabilidad.
- c) Manual de organización o descripción de tareas por escrito, y si éstos se revisan o son sujetos de modificación.
- d) Comunicación oportuna y eficaz al personal apropiado de las políticas y procedimientos.
- e) Métodos formales de reclutamiento y selección del personal, que incluyan evaluaciones periódicas y revisiones de actuación.

## 2.3. Evaluación del Departamento de Auditoría Interna

### 2.3.1. Importancia de la Evaluación

Según Bacon: "La auditoría interna es fundamentalmente un control de controles. Es una actividad de evaluación independiente dentro de una organización, cuya finalidad es examinar las operaciones contables, financieras y administrativas, como base para la prestación de un servicio efectivo a los más altos niveles de dirección. Expresado de otro modo es un control administrativo que funciona sobre

la base de medición y evaluación de otros controles". 5/

El contenido de la definición anterior ayuda a comprender la importancia de la función de auditoría dentro de la empresa y lo fundamental en que la misma se convierte para ser evaluada por el auditor independiente; ya que contribuye al sistema global de controles internos, asegurando que sean revisados, evaluados y cumplidos.

La responsabilidad del auditor independiente debe consistir en evaluar como se desarrolla la función de auditoría interna y la calidad de su trabajo dentro de la organización, y considerar el impacto sobre el alcance, extensión y oportunidad de las pruebas. Para conformar la calidad con que se realiza esta labor es necesario, que los auditores internos estén capacitados para comprender el tipo de negocio y los problemas de contabilidad y auditoría.

Por su naturaleza los auditores internos son subordinados de la empresa y no pueden ser totalmente independientes de la misma, sin embargo, éstos deben mantener una objetiva para cumplir satisfactoriamente con sus responsabilidades. Es importante que el departamento de auditoría interna tenga el apoyo de la alta dirección de la empresa, con el propósito que el resultado de su trabajo y las recomendaciones se implementen para mejorar o corregir los controles establecidos, y de esta forma, cumplir con el principal objetivo de ser un control de controles.

---

5/ Bacon, Charles A. "Manual de Auditoría Interna", Unión Tipográfica, Editorial Hispano-Americana, México, D.F., 1973, Segunda Edición, Página 2.

El auditor interno debe ser competente y reportar a un nivel jerárquico apropiado, pero es necesario también, que su trabajo sea documentado en forma conveniente y que el mismo sea realizado en base a una planeación y dirección mediante la aplicación de programas y procedimientos, incluyendo las modificaciones de acuerdo a las condiciones descubiertas en su examen y que cumpla en lo aplicable con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

El contador público en su examen le interesa comprobar si el trabajo que desarrolla el departamento de auditoría interna es un buen control general.

### 2.3.2. Funciones Básicas

Antes de comenzar a detallar las funciones de un departamento de auditoría interna, es necesario enfocar brevemente los objetivos fundamentales que persigue, los cuales pueden ser de índole contable o financiera y administrativa.

#### De Índole Contable o Financiera

Son los que se relacionan con la protección de los bienes y el asiento de las operaciones, velando que exista un apropiado registro contable de las transacciones, determinando saldos, los cuales deben presentarse razonablemente en los estados financieros.

#### De Índole Administrativa

Corresponde a la promoción de la eficiencia de las operaciones y la calidad con que éstas se ejecutan, previenen a la administración acerca de las debilidades del control interno para fortalecerlo y contribuir con las reducciones de costos y gastos, de esta forma, se proporciona una ver-



dadera asesoría a la gerencia.

Para cumplir con los objetivos señalados, las funciones básicas pueden resumirse así:

- 1) Fiscalizar las operaciones, procedimientos, sistemas y políticas definidas por la administración.
- 2) Examinar y evaluar la calidad y suficiencia de la aplicación general de los controles internos.
- 3) Determinar la consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 4) Comprobar la propiedad y derechos de los bienes de la empresa y obligaciones a las que está sujeta.
- 5) Mantener un seguimiento de los informes emitidos y de las resoluciones adoptadas por la administración.

El departamento de auditoría interna debe ocupar una ubicación apropiada dentro de la organización, como organismo asesor, de vigilancia y técnico, para que facilite el cumplimiento de sus funciones, por lo que debe contar con libertad de acceso a todas las oficinas, registros y documentos propiedad de la empresa; es su responsabilidad ejecutar las funciones siguiendo programas de auditoría, para presentar informes de los resultados de las revisiones y realizar cualquier otro trabajo especial encomendado por la administración.

## 2.4. Administración de la Función Contable

### 2.4.1. Definición

Este control general está relacionado con el ambiente en que se procesan, acumulan y se registran las diferentes transacciones que van a presentarse en los estados financieros. Las transacciones son partes principales de las operaciones que realiza la empresa y el ciclo de éstas, incluye funciones de ejecución, autorización, registro y

responsabilidad respecto a los activos que se utilizan y a las obligaciones que de éstos se derivan al desarrollarlas. El personal que participa en los diferentes procesos está sujeto a cometer errores intencionales y no intencionales, que desvirtúan la información que al final aparece en los estados financieros; para esto la administración de la función contable debe ser oportuna, confiable y eficaz. Las herramientas que proporcionan la calidad de este control, son aquellas que le permiten la obtención de información útil para la toma de decisiones.

#### 2.4.2. Requisitos de Calidad

Básicamente el auditor independiente se interesa en aquellos controles que ayudan a reducir al mínimo los errores potenciales o importantes en el proceso de las transacciones, ya que éstas en definitiva, se van a convertir en cifras que aparecerán en los estados financieros.

Es necesario que exista una buena estructura y administración de la función contable, ya que incide en el sistema de información que se genera. Cuando el personal que maneja esta función no es competente, y el sistema contable está mal diseñado, puede conducir a errores significativos; los sistemas variarán de una empresa a otra, pero un sistema de control contable bien diseñado contendrá por lo menos ciertos requisitos básicos o mínimos, los cuales se detallan a continuación.

- 1) Que existan manuales de procedimientos de aplicación contable bien definidos en los cuales se incluyan las cuentas, las descripciones de como se manejan, y en general un catálogo formal y actualizado.
2. Que existan descripciones por escrito de las funciones y responsabilidades claramente definidas para cada cargo en el departamento de contabilidad.

- 3) Que existan los procedimientos para la aprobación, autorización, revisión de las transacciones de los diferentes comprobantes de contabilidad.
- 4) Que se lleve a cabo un apropiado adiestramiento y una evaluación periódica del personal de contabilidad que procesa la información.
- 5) Oportuna entrega de estados financieros sobre una base de presentación uniforme de acuerdo a los requisitos de la administración.
- 6) Que existan eficientes procedimientos presupuestarios según las necesidades que ayuden a establecer el comportamiento de lo real con lo presupuestado.
- 7) Deben existir procedimientos del uso, control y custodia de formularios, retención y conservación de registros contables.
- 8) Cuando se utilice un equipo de procesamiento de datos, debe existir un uso y control eficaz de la información procesada; el acceso a la misma debe ser restringido.
- 9) Que exista un apropiado cumplimiento de las disposiciones legales a que está sujeta la entidad u otras informaciones aplicables que sean requeridas por instituciones y organismos que ejerzan la vigilancia del estado.

Al concluir este tipo de evaluación sobre la administración de la función contable, el auditor independiente puede formarse una opinión en cuanto a si el sistema funciona, y si se ha creado un ambiente que conduzca a un oportuno y preciso procesamiento de la información contable mediante el sistema establecido ayudándole a establecer el grado de confianza.

## 2.5. Protección de Activos

### 2.5.1. Interpretación del Término

La definición de control interno contable del Instituto Americano de Contadores Públicos, contiene el término protección de activos como un objetivo básico del control interno en general y significa, "Salvaguardar, con siderándolo como, una medida de protección contra algo indeseable." 6/

En la misma declaración se derivan tres tipos de interpretaciones que deben ser consideradas por el auditor independiente, así:

- a) Protección de activos existentes y la no adquisición de activos adicionales innecesarios.
- b) Protección contra pérdida derivadas de errores no intencionales, considerando estos errores como los aritméticos o resultantes de cálculos que se dan en el procesamiento de las transacciones que puedan con ducir a pagos o desembolsos mayores, pero que no son realizados con premeditación.
- c) Protección contra pérdidas por errores intencionales. Estos se identifican como actos premeditados con el fin de cometer fraudes, desfalcos y otro tipo de irre gularidades en la empresa.

La protección de activos está enfocada a los controles en general, el auditor estará conciente de este aspecto y considerar que su examen y/o revisión de los estados fi nancieros no está orientado al descubrimiento de fraudes o irregularidades; pero éstos pueden encontrarse en el de sarrollo de sus procedimientos. Cuando el auditor no realii

---

6/ Ibid., página 17.

ce su trabajo bajo la observancia apropiada que le exigen las normas de auditoría generalmente aceptadas y los estados financieros sujetos a examen contengan este tipo de irregularidades, podría derivarse responsabilidad por la falta de cumplimiento de las normas.

Este control general después de revisado y evaluado, proporciona al auditor independiente un grado de precisión y de seguridad global de la empresa.

### 2.5.2. Características

Las características generales de una protección adecuada de los activos se logran mediante ciertos procedimientos que incluyen:

- a) Restricción y/o limitación del acceso a oficinas o departamentos mediante el uso de seguridad, áreas cerradas y vigilancia.
- b) Debe existir protección a los activos que estén sujetos a deterioro o desgaste por cualquier elemento físico o por vencimiento prescrito.
- c) Restricción a los archivos y documentos negociables, los cuales preferiblemente deben estar en compartimientos o cajas de seguridad a prueba de robo, y si es necesario, fuera de la empresa.
- d) Deben existir métodos de selección de personal apropiados, principalmente para aquellos puestos o cargos claves que por su naturaleza manejan fondos y otros valores.
- e) Procedimientos eficaces para mantener una oportuna revisión de las diferentes clases de seguros de la empresa, sus coberturas, riesgos, bienes asegurables y otros.
- f) Cuando exista un departamento de procesamiento de datos, es conveniente mantener un plan concreto de protección de archivos que contengan registros importantes, y es re

comendable que se mantenga una copia de los mismos fuera de las instalaciones de la empresa.

- g) La segregación de funciones es un elemento clave que ayuda en la protección de errores no intencionales e irregularidades, y si se maneja con la rotación necesaria disminuye cualquier tipo de colusión.

## 2.6. Procedimientos y Forma de Documentar la Evaluación

Los controles generales no son susceptibles de ser documentados detalladamente en el transcurso de todas las transacciones, ya que no dejan un registro visible cuando se ejecutan las operaciones, por lo tanto, las pruebas de auditoría con frecuencia se realizan por medio de indagaciones con el personal apropiado y la observación de como funcionan dichos controles.

El auditor independiente debe realizar sus observaciones sobre la base que se examinan controles de operación y no como controles que se realizan cada día, ya que los mismos, deben estar implícitos en la calidad de los controles específicos.

Normalmente la evaluación de los controles generales se realiza en la auditoría preliminar, para conocer el ambiente en que se desarrollan los controles específicos, y además, se mantiene una revisión continuada en el transcurso del trabajo de auditoría con el objeto de documentar cualquier cambio importante que afecte favorable o desfavorablemente los controles internos específicos o contables.

Básicamente deben seguirse procedimientos conforme al ambiente en que los controles generales se desarrollan, considerando el tamaño y magnitud de la empresa, ya que en unas no existen estos controles en forma completa o bien pueden estar fusionados.

La forma inicial de realizar la evaluación y conocimiento de los controles generales o administrativos es mediante entrevistas con

el personal clave del cliente, documentando sus observaciones en forma narrativa por medio de memorándum para cada tipo de control general, en éste se deben incluir los procedimientos establecidos por la empresa, las conclusiones del auditor sobre el grado de funcionamiento de dichos controles, y la confianza que éstos proveen al sistema en general; esta es una forma apropiada de llevar a cabo la documentación y debe formar parte de los papeles de trabajo del período.

A continuación se presentan los procedimientos sugeridos, como guías de los elementos más importantes para documentar la evaluación:

- 1) Prepare una descripción narrativa de los principales controles generales que estén en vigencia en la organización y su conclusión respecto a su eficacia global, considerando todos los elementos principales que se describen en este numeral:
  - a) Estructura Organizacional
    - Verifique que existe un organigrama publicado y actualizado.
    - Verifique si se utilizan descripciones por escrito de las funciones y responsabilidades asignadas para cada nivel.
    - Verifique si hay manuales de políticas o instructivos generales.
    - Verifique si existen métodos apropiados de selección, adiestramiento del personal y evaluaciones periódicas.
  - b) Administración de la Función Contable
    - Verifique que el manual de procedimientos contables y el catálogo de cuentas es afín a las operaciones de la empresa.
    - Verifique si se utilizan presupuestos para la planificación y control de las operaciones.
    - Compruebe si existe una presentación oportuna de informes y estados financieros.
    - Verifique que existan procedimientos formales del uso y control de formularios y las correspondientes políticas de control de archivos.

c) Evaluación del Departamento de Auditoría Interna.

- Verifique el alcance del examen que realiza el departamento de auditoría interna en forma general.
- Verifique si existe una evaluación periódica sobre el desempeño de las funciones de los miembros del personal y el adiestramiento o entrenamiento que se les proporciona.
- Verifique si utilizan programas de auditoría por escrito para el desarrollo de su trabajo en las diferentes áreas, y si los mismos se adaptan a las circunstancias y son soportados en papeles de trabajo.
- Solicite los expedientes del personal y familiarícese con el grado de estudio y experiencia para el desarrollo eficiente de las funciones.
- Considere el tipo de organización del departamento, si reporta a un nivel adecuado de dirección y preparan reportes por escrito.
- Compruebe si el personal de auditoría interna es apropiadamente supervisado.

d) Protección de Activos

- Verifique que existan procedimientos o disposiciones para limitar el acceso únicamente al personal autorizado.
- Que exista una protección física eficaz para todos los activos en cuanto a deterioro físico, manejos indebidos, robos y otros.
- Que existan procedimientos de revisión para la suficiencia de coberturas de los diferentes tipos de seguros.

3. Controles Específicos

3.1. Introducción

El Instituto Americano de Contadores Públicos define los controles específicos o contables, cómo: "aquellos, que comprenden el plan de organización y los procedimientos y registros que se refieren a la



protección de los activos y a la confiabilidad de los registros 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 y (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.<sup>7/</sup>

Los controles específicos o contables están relacionados directamente con las transacciones, que son los componentes principales de las operaciones y contienen varias fases, tales como: la autorización, ejecución, registro y responsabilidad. Las autorizaciones pueden ser generales y específicas, las primeras son en forma continuada y las segundas son a una transacción en lo particular; la ejecución corresponde al ciclo completo de la operación y debe desarrollarse con calidad; el registro corresponde a la preparación, resumen y anotación en un libro principal o auxiliar, y la responsabilidad básicamente es de la administración y del personal que ejecuta las transacciones.

Los controles específicos o contables son los que se incluyen primordialmente en el alcance y evaluación del sistema de control interno, mientras que los controles generales o administrativos como se ha explicado en los apartados corres-

---

<sup>7/</sup> Ibid. página, 20

pondientes, no están contemplados directamente en la evaluación.

Al auditor le interesa evaluar los controles específicos o contables, ya que en base a los mismos se diseñan procedimientos y pruebas de auditoría, determinando el alcance, extensión y su oportunidad.

Los sistemas de control interno varían de empresa a empresa dependiendo del tamaño y magnitud de las mismas, pero un sistema de información contable bien diseñado tendrá las características siguientes:

- . Un diseño tan simple y práctico como sea posible.
- . Descripciones de funciones, su segregación y la asignación de responsabilidades por escrito y claramente definidas.
- . Procedimientos necesarios para las autorización y aprobación de las transacciones.
- . Políticas para el manejo de transacciones especiales o fuera de lo común.
- . Supervisión del personal de contabilidad.

Fowler Newton, al definir la importancia de los controles específicos o contables dice:

"En resumen, el auditor externo debe interesarse primordialmente por los controles que tienen o pueden tener efecto sobre los registros contables y, en consecuencia, sobre la razonabilidad de los estados contables" 8/

### 3.2. Procedimientos y Formas de Documentar la Evaluación

Para llevar a cabo la evaluación de un sistema de control interno, el auditor puede utilizar ciertos medios que le faciliten y a la

---

8/ Fowler Newton, Enrique, "Tratado de Auditoría", Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1976, Tomo I, página, 153.

vez le ayuden en la forma de documentarla, en base a normas de auditoría generalmente aceptadas. En los apartados siguientes se detallan los métodos y procedimientos más usados, se presentan las ventajas y desventajas que estos tienen para la adecuada documentación en los papeles de trabajo del auditor independiente.

Los procedimientos y formas de documentar la evaluación del sistema de control interno más utilizados son: la descripción narrativa, los flujogramas y los cuestionarios.

### 3.2.1. Descripción Narrativa

Esta primera forma de evaluar el control interno como su nombre lo indica, consiste en una descripción narrada por escrito o detallada con las características principales de determinado ciclo, procedimientos o áreas, y más que todo está enfocada a realizar una descripción general del ciclo sujeto a revisión, archivos que se tienen, los formularios que se utilizan, personal involucrado y departamentos que participan en la operación o ejecución y sus funciones.

En este tipo de método no hay reglas a seguir, se basa en la experiencia y criterio del auditor que realiza la evaluación. Sin embargo, presenta algunas desventajas en la práctica y es preferible utilizarla en aquellos ciclos de operación breves ya que, se pueden dar diferentes interpretaciones a una descripción narrada de un procedimiento extenso o amplio, principalmente, cuando esta servirá de apoyo a otro auditor, dificultándose seguir la secuencia de los formularios y funciones para revisar y evaluar en forma conveniente, las debilidades y fortalezas del sistema.

### 3.2.2. Flujogramas

En los últimos años se ha desarrollado esta forma la cual se

ha adaptado de la técnica de la organización y métodos, y se conoce con varios términos similares como cursogramas o diagramas de secuencia'; esta forma de evaluar el control interno permite representar gráficamente todos los pasos o procedimientos que se dan en una transacción en forma lógica y ordenada, facilitando visualizar en su conjunto lo que generalmente no puede lograrse con el método de cuestionario, ni con las descripciones narrativas.

Los flujogramas evitan que las descripciones se dupliquen cuando éstos tienen incidencia en varias áreas, además, se descubren debilidades y fortalezas del sistema de control interno en una área específica en forma más objetiva, que al utilizar otras formas pasan inadvertidos. Este método facilita la familiarización y conocimiento de las operaciones de determinada empresa.

Para implementar la técnica de la flujogramación se hace necesario utilizar una simbología apropiada a elección del auditor bajo un criterio claro y definido, que no provoque problemas de comprensión. Normalmente se grafican ciclos de transacciones completos, que describen un panorama general desde que se emite un documento, factura, envío, etc., hasta que es registrado en la contabilidad.

La forma de documentar la evaluación por flujogramas se realiza por medio de una cédula u hoja de trabajo donde se detallan los objetivos de auditoría en relación al ciclo, las fortalezas y debilidades, la implicación que éstas tienen en auditoría y las recomendaciones para mejorar.

Una crítica de este método es el empleo de mayor número de horas al familiarizarse en un inicio con esta técnica, por lo que el auditor siempre deberá medir la relación costo/beneficio para su utilización.

### 3.2.3. Cuestionarios

En nuestro medio este método es el más utilizado, ya que permite al auditor que tiene varios clientes disminuir horas y costos, debido a que los cuestionarios son preelaborados con preguntas útiles, estructurados por áreas, y ordenados de tal forma que facilitan su aplicación para empresas cuya actividad es comercial, industrial, bancarias o instituciones financieras. Los cuestionarios generalmente contienen preguntas cerradas o sea que están diseñados para contestar únicamente en forma afirmativa o negativa, de tal manera que una respuesta afirmativa supone una fortaleza al control interno y si la respuesta es negativa le corresponde una debilidad. Este método sistematiza el examen en cada una de las áreas, y guía al auditor en la evaluación del sistema, facilitando la revisión de un auditor principal y la ampliación de cualquier aspecto o respuesta por medio de una columna de observaciones.

Existen limitaciones importantes en este método cuando se aplica a empresas grandes, porque el cuestionario es muy general para lograr una evaluación apropiada, esto podría originar enfoque errado del sistema de control interno, en estos casos se hace necesario apoyarse con otro de los métodos descritos.

En resumen, lo más adecuado para realizar una evaluación es utilizar los métodos antes mencionados en forma combinada, ya que al utilizarlos en forma individual, no soportarían suficientemente una documentación completa y objetiva de las características y confiabilidad de un sistema de control interno.

#### 4. Pruebas de Auditoría

##### 4.1. Generalidades

Al desarrollar pruebas de auditoría, se deben incluir las áreas críticas e importantes para el examen, conocer los objetivos de auditoría del área o ciclo, el grado de confianza como resultado de la evaluación del sistema, para estar en condiciones de realizar procedimientos para comprobar su existencia y eficacia, verificando la validez de la información en él producida.

La naturaleza y alcance de las pruebas de auditoría deben ser determinadas con el conocimiento de la tercera norma relativa al trabajo en el campo, enunciada por el Instituto Americano que dice: "Se obtendrá el material de prueba suficiente y adecuado..." El material se obtiene mediante las pruebas de auditoría que incluyen procedimientos específicos. Las pruebas de auditoría son procedimientos individuales realizados por el auditor con el objetivo de formarse una opinión sobre la razonabilidad de las cifras que se presentan en los estados financieros. Es importante considerar que al desarrollar el enfoque del examen, las pruebas deben planearse en el marco de los objetivos de auditoría globales, en resumen, el auditor debe mantener la relación que existe entre los medios a su disposición y los fines que persigue.

Al ejecutar las pruebas y procedimientos el auditor debe estar conciente del valor relativo de las mismas, aunque resulte difícil cuantificar con precisión el grado de seguridad que se puede obtener de cada tipo de prueba, la conformación de este grado se puede estructurar por medio de:

- a) Revisión e Inspección física.
- b) Declaraciones escritas por terceras partes independientes.
- c) Revisión de documentos autorizados, preparados fuera de la entidad examinada.
- d) Revisión de documentos autorizados dentro de la entidad examinada.

- e) Cómputos y cálculos que realiza el auditor.
- f) Análisis de las interrelaciones con los otros datos.
- g) Comparación de datos anteriores o subsecuentes que pueden conformar diversos grados de certeza sobre las partidas sujetas a examen.

En realidad, las pruebas de auditoría son un conjunto de procedimientos específicos, que combinados logran resumir la evidencia comprobatoria sobre la cual el auditor soportará su juicio.

Flores Castro A., Dice: "Estos métodos prácticos y lógicos de investigación y prueba constituyen los llamados procedimientos de auditoría, que en términos generales no son otra cosa que el conjunto de técnicas de auditoría que el auditor utiliza para el examen de una partida o de un conjunto de hechos o circunstancias": 9/

#### 4.2: Clasificación

Para realizar su examen el auditor independiente necesita distinguir los tipos de pruebas que va a realizar y el objetivo a lograr específicamente con cada una de ellas. Unas pruebas se refieren al estudio y evaluación del sistema de control interno y otras corresponden a la obtención del material que relaciona la tercera norma relativa a la ejecución del trabajo.

El Instituto Americano de Contadores Públicos, clasifica las pruebas en dos apartados principales: "las pruebas sustantivas y las pruebas de cumplimiento." 10/

---

9/ Flores Castro A. Manuel, "La Evidencia en Auditoría", Ediciones Contables y Administrativas, S. A., México, D. F., Segunda Edición, 1976, página, 41

10/ Ibid. página 34

#### 4.2.1. Pruebas Sustantivas

La evidencia requerida por la tercera norma relativa a la ejecución del trabajo, es obtenida mediante procedimientos llamados "Pruebas Sustantivas", que son las que consisten en determinar la exactitud monetaria de las cifras incluidas en los estados financieros. Existen tres clases generales: las que se refieren a las pruebas detalladas de transacciones y saldos, la revisión analítica por medio de razones, tendencias significativas e investigaciones resultantes de fluctuaciones anormales y de partidas poco usuales, y las pruebas globales, que facilitan conclusiones previas o generales.

Ejemplos de pruebas sustantivas son las confirmaciones: de bancos, cuentas por cobrar, cuentas por pagar; arqueos de efectivo y otros valores, observación y conteo físico de inventarios, etc.

En conclusión, las pruebas sustantivas están íntimamente relacionadas con los controles contables. El alcance, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría sustantivos, son determinados de acuerdo al criterio del auditor luego de darle una debida consideración a los resultados de la evaluación del sistema de control interno, la importancia de las cuentas involucradas, y cualquier otro factor según las circunstancias. La extensión de las pruebas sustantivas está relacionada con el juicio del auditor y el hecho que el sistema produce datos financieros confiables, cuando esto no se obtiene, deben aplicarse procedimientos sustantivos extensos a las transacciones y saldos, para obtener un grado razonable de seguridad de que no existen errores o irregularidades importantes en las cifras de los estados financieros.



ros. Si el sistema produce datos confiables, se logra seguridad con pruebas sustantivas menos extensas.

#### 4.2.2. Pruebas de Cumplimiento

El requerimiento de la segunda norma relativa a la ejecución del trabajo, consiste en el estudio apropiado y evaluación del control interno, el cual puede ser logrado mediante procedimientos de auditoría, éstos son llamados de revisión del sistema y pruebas de cumplimiento. Los de revisión están enfocados para obtener un conocimiento y comprensión general de los sistemas y métodos prescritos por la administración, y las pruebas de cumplimiento son diseñadas para obtener un grado razonable de seguridad de que los procedimientos y métodos prescritos están siendo utilizados, y funcionan de acuerdo a lo planeado.

Según el Instituto Americano de Contadores Públicos, las pruebas de cumplimiento son aquellas que: "proporcionan una base para que el auditor llegue a una conclusión sobre si los procedimientos de control necesarios para alcanzar objetivos de control específicos, estén siendo aplicados según lo establecido a la fecha del estudio y evaluación" 11/. Un ejemplo de prueba de cumplimiento consiste en revisar los documentos para comprobar si contienen la evidencia de aprobación en la forma de iniciales o firmas, ya que esto asegura la legitimidad y validez de las transacciones registradas.

---

11/ Instituto Americano de Contadores Públicos, Declaración sobre Normas de Auditoría N° 30, (SAS 30) traducido por Galaz, Carstens, Chavero, Yamazaki y Cía. México D.F. 1980, página, 25.

Cuando el auditor determina que no existe confianza en los controles internos establecidos, no se requiere que realice pruebas de cumplimiento, pero si pruebas sustantivas.

#### 4.3. Características de las Pruebas

##### 4.3.1. Oportunidad

Al respecto, Grinaker y Barr, sostienen: "Los procedimientos de auditoría implican procedimientos oportunos así como la cantidad y calidad de la evidencia a obtenerse. La planeación de la auditoría apropiada debe considerar no solo que procedimientos son los que deben llevarse a cabo sino también cuando deben desarrollarse".<sup>12/</sup> En estos conceptos se destaca la importancia de la planeación en la oportunidad de las pruebas a realizarse; en esta fase el auditor visualiza en forma objetiva el conocimiento que tiene del negocio del cliente y de sus actividades, las áreas importantes que debe cubrir de manera primordial y diseña pruebas de observación, y en general procedimientos para ser aplicados en las fechas más oportunas.

La identificación de los objetivos de auditoría permiten también dividir la revisión en etapas, que faciliten la obtención de la evidencia comprobatoria. El apoyo de la revisión analítica de las cifras financieras, permite conocer cuales han sido los cambios importantes que se han

---

<sup>12/</sup> Grinaker, L. Roberto y Barr, Ben B. "Auditoría: El Examen de los Estados Financieros", Cía. Editorial Continental, S.A. de C.V., traducido por J. Blanes Prieto y Alfonso Vasseur Walls, Séptima Impresión, 1983, México, D.F., página, 148.

originado en el período sujeto a examen, y considerar aquellos elementos circunstanciales que pueden incidir en su trabajo preliminar o en su trabajo final.

Lograr una buena oportunidad en la aplicación de los procedimientos está relacionado con varios factores, que proveen al auditor un juicio crítico de aquella información que pueda ser útil en su trabajo, y le permitan cumplir con sus objetivos de auditoría y con el tiempo presupuestado para realizarlo.

#### 4.3.2. Alcance

En una auditoría de estados financieros el alcance en general se determina considerando factores internos y externos que afectan la entidad. Normalmente estos aspectos son identificados por el auditor al documentar la fase de planeación y el estudio y evaluación del control interno; la planeación ayuda al conocimiento de aquellos factores externos y a establecer la estrategia general para la conducción y alcance esperados en el examen; el estudio y evaluación del control interno familiariza al auditor con los factores internos que proporcionan la calidad del ambiente en que se genera la información, y servirán de apoyo para determinar la confiabilidad y suficiencia de la misma en los registros contables principales y otros registros.

La conformación del alcance deberá enmarcarse en el cumplimiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas, que en definitiva expresará en su dictamen.

Después de haber llevado a cabo una planeación adecuada, y con los resultados obtenidos del estudio y evaluación de los controles internos, el auditor estará preparado para determinar de acuerdo a su juicio y criterio la extensión

que dará a los procedimientos específicos en cada una de las áreas, y en esta fase, comienza a obtener la evidencia comprobatoria que le ayudará a establecer una certeza razonable de que los estados financieros están determinados apropiadamente en todos sus aspectos relevantes.

Al realizar el examen, debe probarse si las cifras o saldos de los activos, pasivos, patrimonio y resultado de las operaciones que incluyen los estados financieros, se identifican con los objetivos de existencia, valuación, clasificación, revelación y corte; debido a que no resultaría económico revisar toda la evidencia disponible, ni se llegaría a obtener ninguna conclusión de confianza total sobre la evidencia examinada, entonces el auditor deberá diseñar las pruebas basadas en el funcionamiento del control interno y en su efectividad. Se ha aceptado tradicionalmente en todos los enfoques de auditoría que al examinar una parte de la evidencia disponible se puede concluir sobre el universo sujeto a examen, esto es conocido como el concepto de muestra, y la misma puede ser obtenida y seleccionada a criterio o utilizando métodos estadísticos.

#### 4.4. Criterios Generales de Selección

La selección de documentos para examinar en la prueba de auditoría puede ser realizada de dos modos igualmente aceptables:

- . Muestreo no estadístico (a criterio o razonado) y
- . Muestreo estadístico.

El muestreo no estadístico, puede incluir los siguientes tipos de procedimientos de selección (ya sea que las partidas seleccionadas sean documentos individuales o un número representativo de bloques de documentos):

- . Selección al azar (sin evaluación estadística).

- . Selección fortuita o casual (es decir, las partidas no son seleccionadas estrictamente al azar, pero tampoco incluye ninguna selección intencional).
- . Selección intencional (es decir, selección a propósito de partidas consideradas como de interés particular para el auditor).

En el muestreo no estadístico, la base de la selección y el tamaño de la muestra se dejan al juicio del auditor.

El muestreo estadístico se diferencia del muestreo no estadístico de la manera siguiente:

- . El riesgo del muestreo (o error de muestreo) se le asigna cantidad en el muestreo estadístico, pero no puede asignársele cantidad en el muestreo no estadístico.
- . El tamaño de la muestra es calculada sobre la base de los requerimientos estadísticos.
- . El método de selección de partidas de muestra está de acuerdo con los requerimientos estadísticos (es decir, cada unidad de muestreo en la población deberá tener una probabilidad conocida de selección); y
- . Los resultados son evaluados estadísticamente.

Una de las principales ventajas del muestreo estadístico es que proporciona una medida de la incertidumbre asociada con los planes de muestreo; inversamente, si un nivel dado de incertidumbre puede ser identificado como adecuado para una cierta prueba de auditoría, el muestreo estadístico podrá señalar al auditor el tamaño necesario de la muestra para limitar la incertidumbre a ese nivel.

## 5. Utilización del Muestreo Estadístico en Auditoría

### 5.1. Generalidades

El procedimiento más utilizado en el trabajo de auditoría para determinar los comprobantes a revisar, es sin duda el de pruebas selectivas, el cual fué producto del perfeccionamiento y

evolución de los sistemas de control interno en las empresas, su carácter repetitivo y numeroso de las transacciones. Surgió después de que el auditor realizara un examen exhaustivo detallado en los inicios de la auditoría financiera, así, frente a un número considerable de comprobantes y transacciones repetitivas en las cuales la revisión de cada una resultaría poco práctico por razones económicas y de tiempo, el auditor selecciona una cantidad de esos comprobantes y transacciones las examina individualmente con la extensión y detalle que considera conveniente. Cuando el resultado obtenido de esta revisión no presenta errores importantes y es satisfactoria a su juicio, acepta como válido el universo, en caso contrario, se ve en la necesidad de ampliar la muestra seleccionada que le permita formular una opinión sobre el universo.

La extensión y tamaño de las pruebas selectivas y la interpretación de los resultados, se basan únicamente en el juicio, criterio y experiencia del auditor o sea sobre bases subjetivas. Esta técnica de muestreo es denominada por algunos autores como muestreo no estadístico o a juicio. Tradicionalmente la extensión de las pruebas se diseña por medio del programa que se utiliza de un año a otro después de ser revisado y considerado la evaluación del control interno, sin embargo, las pruebas selectivas a criterio no cuantifican matemáticamente los argumentos del auditor sobre la validez de los resultados obtenidos de la muestra.

Debido a lo anterior, el auditor ha necesitado desarrollar técnicas que tiendan a disminuir los factores subjetivos derivados de la selección y tamaño de las muestras.

La utilización de métodos de muestreo estadístico o científico, provee al auditor de guías o puntos de referencia para determi-

nar ciertos parámetros con los cuales conformar sus pruebas, los riesgos y la interpretación de los resultados obtenidos. Esta técnica se basa en el cálculo de probabilidades para establecer el tamaño de la muestra a examinar y para interpretar dentro de los límites de riesgo que se quieran aceptar los resultados obtenidos.

Como se ha explicado, el auditor cuenta con dos métodos principales para determinar las pruebas selectivas: el método no estadístico en base a criterio o juicio y el método de muestreo estadístico que incluye también el juicio personal del auditor. Al respecto, Heffes Cattán, dice: "Las técnicas de muestreo estadístico no sustituyen en forma alguna al juicio del auditor. Aún cuando dichas técnicas proveen al auditor de ciertas bases objetivas para calcular la confiabilidad de su muestra y el riesgo relativo al aceptar los resultados de la misma, es indispensable que el auditor ejerza por lo menos el mismo grado de juicio que el requerido en la aplicación de la técnica tradicional de las pruebas selectivas. El muestreo estadístico no elimina la subjetividad; sin embargo, sí requiere del empleo de técnicas matemáticas en la determinación y evaluación de las pruebas selectivas". <sup>13/</sup>

El objetivo principal al utilizar la técnica del muestreo estadístico es siempre obtener un grado razonable de seguridad de que las transacciones, comprobantes y registros contables incluidos en el muestreo, no contienen errores importantes o significativos, que apoyados con otras evidencias podrían incidir en su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.

---

<sup>13/</sup> Heffes Cattán, Gabriel "Un enfoque Moderno Aplicado a la Auditoría de Estados Financieros" Editorial Diana, S.A. Segunda Edición, 1981, México D.F., página, 207.

La aplicación de la teoría estadística al muestreo, consiste en la estimación de las características de un campo o universo dado, por medio de la interpretación matemática de los resultados obtenidos en el examen de la muestra. La evaluación de los resultados de una muestra ha sido uno de los fundamentos de la auditoría, es normal que se realicen esfuerzos para aplicar métodos estadísticos en esta área.

Es conveniente, que el auditor esté familiarizado por lo menos con los aspectos básicos del muestreo estadístico, considerando que esta técnica es un método comprensible y racional encaminado a la aplicación de las leyes de las probabilidades en las pruebas de auditoría según las circunstancias.

Existen distintas tablas matemáticas para ser utilizadas en el muestreo estadístico, las cuales han sido preparadas por contadores y otros especialistas, en las que se detallan los porcentajes de error que se aceptan para diferentes tamaños de muestras y de universos, así como, niveles de confiabilidad y precisión. El auditor puede consultar las referencias que aparecen en la bibliografía de este trabajo para una mayor comprensión.

## 5.2: Relación con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas

Para obtener la evidencia comprobatoria se ha reconocido que existen dos enfoques generales de muestreo, el estadístico y el no estadístico, estos enfoques requieren del juicio profesional en la planeación, elaboración y evaluación de una muestra. En la tercera norma relativa a la ejecución del trabajo se considera que ambos enfoques aplicados apropiadamente pueden proporcionar la evidencia comprobatoria necesaria, sin embargo, es importante relacionar otros factores, tales como, el diseño y tamaño de la muestra que soportarán lo suficiente de



la evidencia. Así en un examen de estados financieros, el auditor debe considerar los aspectos siguientes:

- Objetivo de las pruebas
- Procedimientos para realizar las pruebas
- Cantidad de las pruebas
- Evaluación de los resultados obtenidos.

Cuando el auditor evalúa la calidad de la evidencia comprobatoria empleará su criterio, el cual no está relacionado directamente con el tamaño y evaluación obtenida de las muestras en particular.

Cada vez que se recurre a cualquiera de los métodos de muestreo, se asume el riesgo de llegar a conclusiones erróneas por el hecho de examinar solamente una parte del universo y no el 100%, sin embargo, la ventaja del muestreo estadístico es que este puede ser predeterminado y conocido. El riesgo puede ser la combinación de que existen errores importantes en el proceso contable al preparar estados financieros y que el auditor no descubre estos errores. El primero puede reducirse con la evaluación del control interno existente y el otro con la aplicación de pruebas sustantivas.

El Instituto Americano de Contadores Públicos en la Declaración Sobre Normas de Auditoría No. 39, reconoce que el muestreo estadístico es aplicable para diseñar y planear pruebas de cumplimiento y pruebas sustantivas. Para las primeras, el auditor debe diseñar muestras con el propósito de probar el cumplimiento de los procedimientos de control interno existentes que dejan una pista de auditoría de evidencia documental, y en este caso, al auditor le interesa evaluar el cumplimiento en términos de desviaciones de procedimientos de control expresados en porcentajes de desviación o error, y compa

rarlos con el porcentaje de aceptación o tolerancia esperado para facilitar sus conclusiones. Cuando las desviaciones o errores de ciertos procedimientos de control o atributos de la muestra son importantes, el auditor deberá considerar los efectos en los registros, en las cifras y el impacto en los estados financieros. Cuando las desviaciones son menores o poco importantes según los resultados obtenidos, una combinación de procedimientos es necesaria para alcanzar los objetivos de control interno, y los resultados pueden evaluarse sobre esta base.

En las pruebas sustantivas, el auditor debe considerar el objetivo de auditoría específico por alcanzar y determinar que procedimiento o combinación de procedimientos por aplicar alcanzarán ese objetivo. La determinación de la población de la cual se extraerá la muestra debe ser apropiada para el objetivo de auditoría. Cuando se planea y diseña la muestra de una prueba sustantiva, al auditor le interesa determinar que cantidad de error monetario puede existir en el saldo de la cuenta o clase de transacciones correspondientes, sin que se subvalúen en forma significativa los estados financieros. Al planear una muestra para una prueba sustantiva de detalle, se debe hacer uso del criterio para determinar que partidas, si las hay, en el saldo de una cuenta o clase de transacciones ameritan examinarse en forma individual, y que partidas deben estar sujetas al muestreo; esto es básicamente un muestreo con la técnica de estratificación.

Al efectuar la planeación y diseño de las muestras, el auditor debe considerar por lo menos los siguientes elementos:

Para Pruebas de Cumplimiento

- a) La relación de la muestra con el objetivo de las pruebas de cumplimiento, detallando los atributos principales a examinar en la prueba.

- b) Tasa de ocurrencia esperada
- c) Tasa de ocurrencia real
- d) Tasa de precisión
- e) Características del universo
- f) Nivel de confiabilidad deseado
- g) Tipo de muestreo y técnica a utilizar
- h) Unidad de muestreo

Para Pruebas Sustantivas

- a) La relación de la muestra con el objetivo de auditoría según el área a revisar.
- b) Monto de error permitido
- c) Características del universo
- d) Nivel de confiabilidad deseado
- e) Tipo de muestreo y técnica a utilizar
- f) Unidad de muestreo
- g) Desviación estándar

Una ampliación de estos elementos se detallan en el apartado relativo a descripción de la terminología básica.

El Instituto Americano de Contadores Públicos, en referencia al muestreo estadístico expresa: "Ayuda al auditor a: a) diseñar una muestra eficiente, b) para medir la suficiencia de la evidencia comprobatoria obtenida y c) valorar los resultados de la muestra. Empleando la teoría estadística, el auditor puede cuantificar el riesgo de muestreo para ayudarse así mismo a limitarlo a un nivel que él considera aceptable. Debido a que tanto el muestreo estadístico como el no estadístico pueden proporcionar suficiente evidencia comprobatoria, el auditor selecciona uno de

los dos después de considerar su costo y efectividad relativas en las circunstancias". 14/

### 5.3. Conceptos Básicos

#### 5.3.1. Descripción de la Terminología Básica

La relación que se incluye a continuación tiene por objeto familiarizar al auditor con el uso de la terminología más común utilizada en la técnica del muestreo estadístico, debe hacerse notar que la comprensión de los conceptos es fundamental para la adecuada aplicación de dicha técnica, por lo que es conveniente, apoyar estos conceptos con material especializado.

La terminología descrita a continuación ha sido obtenida del "Vocabulario Estadístico", elaborado por el Instituto Interamericano de Estadística y publicado por la Organización de Estados Americanos (OEA) en 1960.

#### Atributo

Es la característica cualitativa de un elemento de una población; por ejemplo, la clasificación de comprobantes según hayan sido debidamente firmados o no. Compárese con Variable. El Muestreo de atributos es el uso de clasificaciones dicotómicas o binomiales, por ejemplo: "Satisfactorio" o "Insatisfactorio".

---

14/ Instituto Americano de Contadores Públicos, "Declaraciones sobre Normas de Auditoría No. 39, (SAS No. 39) El Muestreo Estadístico en Auditoría", traducido por Galaz, Carstens, Chavero, Yamazaki y Cfa. Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, D. F. 1981. página, 18.

### Desviación Estándar

Una medida de la variabilidad de una Distribución de frecuencias. Mientras mayor sea la variabilidad, mayor será el valor de la desviación estándar. Para obtenerla, se procede de la siguiente manera: se calcula la diferencia entre cada elemento de la Población y su Media, se eleva al cuadrado cada una de estas diferencias, se suman los cuadrados, se divide luego la suma así obtenida entre el número total de elementos, y finalmente, se extrae la raíz cuadrada de ese cociente. Su fórmula es:

$$\sigma = + \sqrt{\frac{\sum f(Y - \bar{Y})^2}{N}}$$

### Error

Una discrepancia que tenga significación en la auditoría y que no haya sido descubierta y corregida en el proceso del sistema de control interno establecido.

### Estimación de Frecuencia

El método para determinar por Muestreo, la tasa de ocurrencia de ciertos atributos dentro de los límites prescritos de Precisión y Nivel de confianza; es decir, la determinación, con base en una muestra de cuan a menudo ha aparecido un atributo específico. Véase Atributo.

### Estimación del Valor en Unidades Monetarias

La estimación del valor promedio de un grupo de elementos mediante el empleo de una muestra, con una seguridad - equivalente al Nivel de confianza - de que la Medida de dicha muestra estará dentro de ciertos límites, de magnitud especificada, a uno y otro lado del verdadero valor medio que se hubiera obtenido promediando todos los elementos del campo. Puede usarse para estimar el valor monetario de los errores, de la suma total de cuentas por cobrar, etc. El procedimiento de esti

mación no necesariamente debe servirse de unidades monetarias, puede ser aplicado a un promedio de cualquier valor, como por ejemplo, la antigüedad promedio de las cuentas por cobrar.

#### Intervalo de Confianza

La amplitud dentro de la cual se espera encontrar la media del Universo, con el grado de certeza especificado en el Nivel de seguridad (confianza). Es similar al factor de tolerancia (por ejemplo: más o menos 4%) presente en cualquier medida. También se le llama Intervalo de tolerancia o Precisión.

#### Muestra

Es el conjunto de elementos de un Universo que se seleccionan para examen.

#### Muestreo

La selección y el análisis de un número finito de elementos a fin de obtener información acerca del Universo del que fueron seleccionados.

#### Nivel de Confianza

Es una estimación del grado de certeza de que la media del Universo se encontrará dentro del Intervalo de confianza. También se le conoce como Nivel de seguridad. Los niveles de confianza de uso más común son 90% y 95%. Por ejemplo, al utilizar un nivel de confianza de 95% si todas las muestras posibles de un universo fueran tomadas en la misma forma y bajo las mismas condiciones, se obtendrían los mismos resultados 95 veces de cada 100.

### Promedio

Un valor típico que tiende a resumir o describir la masa de datos. El promedio sirve de base para medir o evaluar valores extremos o desusados.

### Representativa

Se dice de una muestra. Si ésta es representativa del Universo del que se obtiene sus características son las mismas que las de dicho universo, dentro de los límites fijados de Nivel de confianza y de precisión.

### Riesgo de Muestreo

Siempre que una decisión o una conclusión esté basada en un resultado muestral, existirán riesgos concomitantes de que la decisión sea incorrecta. En el muestreo estadístico, el grado de riesgo puede determinarse matemáticamente. Véase Nivel de Confianza.

### Tabla de Intervalos de Tolerancia

Una tabla que se utiliza para evaluar resultados muestrales cuando la tasa de error que revela el muestreo difiere de la tasa de error esperada que se consideró al determinar inicialmente el tamaño de la muestra.

### Tablas de Números Aleatorios

Tablas de dígitos dispuestos de tal manera que el auditor puede usarlas con toda confianza para la selección de muestras, con la certeza de que han sido mezclados concienzudamente (es decir, dispuestos en forma aleatoria). También se denominan Dígitos decimales aleatorios. Algunas tablas utilizadas comúnmente son: La Tabla de 105,000 dígitos decimales aleatorios, calculada por la Interstate Commerce Commission

(Comisión de Comercio Interestatal) y Un millón de dígitos aleatorios, calculados por The Rand Corporation.

Tasa de Ocurrencia Esperada

Porcentaje de errores que se espera que haya en la muestra.

Tasa Real de Ocurrencia

Porcentaje de errores realmente encontrados en la revisión.

Unidad Muestral

La unidad seleccionada para examen. Si inicialmente se selecciona un grupo o conglomerado, entonces éste es la unidad muestral. Los elementos singulares del conglomerado se denominan Unidades Elementales.

Unidad para Muestreo

Unidad del Universo sujeto a examen, extraída para su inclusión en una muestra. Puede ser una unidad primaria de la cual se obtengan nuevas unidades de muestra, o un elemento singular extraído directamente del universo para su inclusión en la muestra final.

Universo

El conjunto o totalidad de los elementos o unidades acerca de los cuales se desea obtener información. También se le denomina Población o Campo.

Universo Heterogéneo

Universo compuesto de elementos de naturaleza diferente.

Tal universo deberá probarse por medio del Muestreo estratificado o ser examinado por completo.



### Universo Homogéneo

Universo formado por elementos que son muy similares. Tal universo se presta al Muestreo Sistemático.

### Variable

La característica cuantitativa de un elemento de la Población; por ejemplo, el plazo vigente de las cuentas por cobrar o el monto del saldo de una cuenta. Véase Estimación del valor en unidades monetarias. Compárese con Atributo.

### 5.3.2. Tipos de Muestreo Aplicables

En la obra de R. Alvarez, H. Novoa y J. Rojas, se describe: "Existen dos tipos fundamentales de muestreo estadístico: el de estimación y el de aceptación. El primero proporciona información cuantificada para tomar decisiones, mientras que el segundo únicamente lleva a la conclusión de si acepta o no, un universo conforme a ciertas características preestablecidas.

Se considera que es aplicable a la auditoría de estados financieros el muestreo de estimación, porque en ella se necesita cuantificar para medir los riesgos probables e importancia relativa. El muestreo de estimación puede ser: de atributos, de variables o valores y exploratorio.

Hasta la fecha se ha considerado poco útil el muestreo de aceptación para efectos de auditoría por las siguientes razones:

- a) Implica prejuzgar los resultados, lo cual no es objetivo.
- b) No es útil aceptar o rechazar, ya que necesita cuantificar las desviaciones, a fin de ponderar la importancia relativa o riesgo probable. "15/

---

15/ Alvarez Arguelles, Roberto, Novoa Coto, Héctor, Rojas Novoa, José Luis. "El Muestreo Estadístico en Auditoría, editado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Primera Edición, 1975. página, 16.

Una explicación de los tipos de muestreo es como sigue:

- a) Muestreo de Atributos - Este procedimiento, que con frecuencia recibe el nombre de muestreo de atributos mediante examen o estimación, es uno de los más usados en auditoría; con él se responde a la pregunta "¿Cuántos?". Se usa para determinar las características o "atributos" de una población tales como, por ejemplo, el número estimado de errores de un tipo específico. Para determinar el tamaño de muestra, el auditor dispone de varios cuadros, los cuales proporcionan tamaños aplicables a poblaciones de determinadas dimensiones, con un nivel de confianza y una precisión deseados, y una tasa esperada de ocurrencia de las características en estudio.
- b) Muestreo de Variables - Este sistema, que a menudo se denomina muestreo de variables mediante examen o estimación, se utiliza para contestar la pregunta "¿Cuánto?". Se aplica a poblaciones formadas por artículos que poseen valores "Variables", como unidades monetarias, kilogramos, días, etc. Por ejemplo, se podría utilizar para obtener el valor estimado en unidades monetarias de todo un inventario mediante una muestra de éste.
- c) Muestreo de Descubrimiento - Esta forma de muestreo, llamada también muestreo exploratorio, se utiliza en aquellos casos en que la comprobación de un sólo error o irregularidad haría necesario emprender una investigación intensiva u otra medida similar. El muestreo de descubrimiento se puede utilizar cuando el objetivo del auditor consiste en descubrir un fraude, graves violaciones del control inter-

no, trampas deliberadas al reglamento u otras anomalías graves. Esta forma de muestreo hace necesario el uso de cuadros especiales que indican las probabilidades de encontrar, por lo menos, una ocurrencia en una muestra de determinado tamaño, obtenida de una población dada que tiene una tasa de ocurrencia estipulada.

#### 5.4. Importancia y Ventajas de su Utilización

Se ha mencionado la importancia del muestreo estadístico en el trabajo del auditor; pero también se hace necesario detallar las principales ventajas que conlleva su utilización, así:

- a) Los métodos estadísticos proporcionan mayor objetividad al llevar a cabo las revisiones de auditoría, principalmente en lo que se refiere a cuantas partidas se van a examinar y la forma de selección de las mismas. En este caso cualquier prejuicio personal que pueda tener el auditor, es eliminado mediante la aplicación de la metodología estadística.
- b) Los métodos estadísticos pueden cuantificar apropiadamente los resultados de la revisión. El método ayuda por medio de las matemáticas a medir las diferencias, el riesgo asumido y el grado de confianza.
- c) Los métodos estadísticos pueden dar bases adicionales para un examen más defendible.

Se considera que es más demostrable y sólidas las conclusiones por medio de la cuantificación matemática.

Existen otras ventajas inherentes, como la comprensión de los métodos estadísticos al establecer un entendimiento de todos los factores, relaciones; ayuda a organizar los resultados de la revisión. Sin embargo la metodología estadística es una herramienta y debe ser utilizada apropiadamente, pero como también tiene sus limitaciones; y cuando ésta no es aplicada como corresponde,

puede originar resultados y conclusiones no válidas en mayor proporción que una prueba realizada a criterio.

#### 5.4.1. Condiciones para su uso

Ya que el muestreo estadístico no es aplicable en todos los casos, esta técnica es más efectiva en las áreas importantes donde la evaluación de la calidad de cierto tipo de información en términos matemáticos precisos, es de valor. Además, una auditoría de estados financieros consta de varios tipos de pruebas en las cuales no necesariamente debe utilizarse esta técnica, ya que también hay que considerar el tiempo, el entrenamiento del personal, la relación costo/beneficio de su aplicación.

Las condiciones para utilizar esta técnica y garantizar que las conclusiones a las que se llegue sean válidas, son:

- 1) Masividad o numerosidad del universo. En este sentido los autores R. Alvarez. H. Novoa y J. Rojas, sostienen: "La masividad del universo es requisito propio del cálculo de probabilidad puesto que las "Leyes de la Probabilidad" conocida también como "Leyes de los grandes números" no son aplicables a pequeños cúmulos de datos, porque las probabilidades se auto-limitan. En auditoría las partidas consideradas como numerosas o masivas son 2,000; en menos de esta cantidad el tamaño de la muestra requerida es demasiado grande y sería más recomendable la prueba selectiva a criterio". 16/
- 2) Homogenidad o uniformidad del universo. Este debe definirse como un total de partidas homogéneas sobre las que el auditor debe llegar a una conclusión, lo más probable es que en ocasiones este universo sea heterogéneo y haya necesidad de dividirlo. Este proceso de subdividir un

---

16/ Ibid, página, 12.

grupo que ostenta una característica común a todos sus componentes en sub-universos más homogéneos, se ha denominado estratificación y responde al hecho de que, cuanto más homogéneo es un universo, mayor confiabilidad tendrá la información que suministre la muestra.

- 3) Que la muestra sea seleccionada al azar. La validez de la muestra está relacionada con su escogitación al azar y debe ser tal que todos los elementos que forman el universo tengan la misma oportunidad de ser seleccionados.

#### 5.4.2. Selección y Tamaño de la Muestra

Las técnicas utilizadas para seleccionar una muestra de tal forma que se pueda esperar que ésta represente al universo al tener la misma oportunidad de ser seleccionados, son las siguientes:

- a) Muestreo por Números Aleatorios - De acuerdo con esta técnica, la que se designa frecuentemente con el nombre de selección al azar sin restricciones, los elementos de la muestra son extraídos completamente al azar del universo completo o de estratos seleccionados del mismo. El muestreo por números aleatorios funciona mejor cuando cada uno de los elementos del universo posee un número de serie. Para seleccionar los elementos que se van a examinar se utiliza una tabla de números aleatorios. (Tabla de los 105,000 números dígitos)
- b) Muestreo por Intervalos - Conforme a este método de selección, que generalmente se conoce como muestreo sistemático, la muestra se elige de entre los elementos del universo o de estratos escogidos del mismo, de tal manera que haya un intervalo uniforme entre cada elemento

muestreado y el siguiente. Por ejemplo, si la muestra debe incluir uno de cada cien elementos del universo, la selección se hará extrayendo primero un elemento al azar de entre los primeros cien, de ahí en adelante extrayendo los elementos que estén separados por intervalos de cien. Es importante, en la selección por intervalos, asegurarse de que los elementos del universo no están ordenados de tal manera que los resultados sean sesgados, que ninguno de los artículos del universo haya sido retirado, y que el comienzo sea verdaderamente aleatorio.

- c) Muestreo Estratificado - En el muestreo estratificado, los elementos del universo se separan en dos o más grupos llamados estratos. Una vez hecha la separación, se procede a muestrear independientemente cada uno de los estratos. Los resultados que se obtengan de los varios estratos pueden combinarse para proporcionar una imagen general del universo, o considerarse por separado, según las circunstancias de la prueba. Conviene utilizar este tipo de muestreo cuando dentro de los artículos muestreados hay amplias diferencias en cuanto a las características que se van a medir. La estratificación se utiliza frecuentemente para muestrear artículos cuyos valores monetarios varían dentro de amplios límites. Por ejemplo, pueden agruparse por su importe todas las facturas pagadas en un período dado, y luego tomarse muestras de cada grupo por separado; o pueden examinarse en su totalidad los artículos mayores y muestrearse los demás.

En el muestreo estadístico la muestra se obtiene de las tablas conociendo previamente el nivel de confiabilidad, la tasa de ocurrencia esperada y la tasa de precisión, las cuales son determinadas según el criterio y experiencia del auditor, sobre la evaluación del control in

"riesgo calculado", desarrolla un sentido válido y objetivo para ser sujeto de medición matemático, que con otras técnicas no es tan ponderable.

En muestreo estadístico se menciona siempre el margen de error, algo que ciertos autores también denominan "Tasa o grado de precisión del muestreo", éste representa la cantidad o porcentaje que el auditor acepta que se desvíe de la tasa de ocurrencia esperada.

#### 5.4.4. Ejemplificación Práctica

Con el objeto de facilitar la comprensión de los conceptos básicos de la técnica del muestreo estadístico en auditoría anteriormente descrito, se considera necesario desarrollar algunos ejemplos donde se aplica el muestreo de atributos para realizar pruebas de cumplimiento del control interno y el muestreo de variables para realizar pruebas sustantivas.

##### EJEMPLO N° 1

##### Prueba de Egresos Utilizando el Muestreo de Atributos

##### Información General

En la empresa Importadora de Repuestos, S.A., se necesita realizar una prueba de egresos al finalizar el primer semestre del ejercicio que terminará el 31 de diciembre de 1983, la empresa ha emitido cada mes un promedio de 1,000 cheques mensuales para los cuales se utiliza dos cuentas bancarias para el pago de compras locales. Los comprobantes de cheque son numerados en forma correlativa. El año anterior en esta misma prueba se encontraron tasas de error que oscilaban entre 0.00% y 2% para los distintos atributos fijados, este año se tomará el mismo 2% como tasa de ocurrencia esperada.

### Objetivo de la Prueba

El objetivo de la prueba consiste en revisar si los pagos del primer semestre de enero a junio de 1983, cumplen con los siguientes atributos de control interno.

- a) Concordancia entre la factura y la orden de compra autorizada
- b) Concordancia entre la factura y el comprobante de ingreso a la bodega
- c) Adecuada aplicación contable
- d) Aprobación del comprobante de egreso
- e) Cancelación de la documentación probatoria
- f) Cumplimiento de requisitos fiscales

Unidad de Muestreo: Cada Comprobante de Cheque

### Base de Selección de la Muestra:

Considerando el conocimiento del negocio del cliente y la evaluación del control interno en esta área, el auditor de termina:

- Universo 6,000 Comprobantes de Egreso (1000 x 6 meses)
- Nivel de Confianza: 95%
- Tasa de Ocurrencia Esperada: 2%
- Precisión:  $\pm$  2%

### Tamaño y Selección de la Muestra

Las bases antes anotadas sirven para buscar en la Tabla D-2A incluida en el Anexo N° 1, de donde se obtiene el tamaño de la muestra en: 183. Determinado el tamaño, se procede a listar los números de los comprobantes de egreso que conformarán la muestra, para lo cual se utilizará la técnica del muestreo sistemático así:



$$\text{Tamaño de la muestra} = \frac{\text{Universo}}{183} = \frac{6,000}{183} = 33 \text{ (Intervalo)}$$

Establecido el intervalo, se determina el punto de partida con base en la tabla A de dígitos al azar que aparece en el Anexo N° 2, y se señala al azar el número 18,602 localizado en la línea 6 columna 7, y del cual se toman las dos últimas cifras. El comprobante de egreso utilizado como punto de partida será el N° 2 y en adelante según el intervalo de 33, a los siguientes comprobantes les corresponderá el 35, el 68, 101, y así sucesivamente hasta completar la muestra de 183.

Seleccionados los comprobantes sujetos a revisión, se documenta la prueba de egresos en los papeles de trabajo detallando el número del cheque, número de comprobantes, fecha de emisión, beneficiario, monto, concepto y atributo a revisar.

Al terminar la revisión de los comprobantes se encontraron para cada atributo, los errores siguientes:

<u>ATRIBUTO</u>	<u>Nº DE ERRORES</u>
a	1
b	0
c	2
d	1
e	4
f	<u>2</u>

Total..... 10

Los errores encontrados se clasifican en importantes y poco importantes, los que corresponden a los atributos a, d y f, son los importantes y el resto los no importantes, por lo que las tasas reales de ocurrencia serían de 2% y 3% respectivamente.

tivamente, y se obtienen dividiendo el número de errores clasificados entre el tamaño de la muestra.

Con la tasa de ocurrencia real de los errores importantes (2%) y conocido el nivel de confianza establecido (95%), el tamaño de la muestra examinada (183), y el universo de 6,000; se busca en la tabla F-2 incluida en el Anexo N° 3, los límites inferior y superior y debido a que no aparecen exactos, conservadoramente se utilizan los límites para un universo de 10,000 y un tamaño de muestra de 180, el rango obtenido es de 0.5% a 5.3% y se procede, así:

$$\begin{array}{lcl} \text{Límite Inferior} & 0.5\% \times 6000 & = 30 \\ \text{Límite Superior} & 5.3\% \times 6000 & = 318 \end{array}$$

Se concluye que existe la probabilidad del 95% que hayan errores importantes entre 30 y 318 en los comprobantes de egresos, y quedará a criterio del auditor la ampliación de las pruebas en los errores importantes e incluir medidas de corrección para aquellos errores no importantes en su carta de recomendaciones al control interno.

## EJEMPLO N° 2

### Valuación de Inventarios Utilizando el Muestreo de Variables.

#### Información General

En la empresa, Importadora de Repuestos, S. A., se necesita probar lo razonable del monto de los inventarios finales al 31 de diciembre de 1983, fecha de cierre de las operaciones. El listado proporcionado por la empresa incluye 5000 artículos con un monto total de \$3,000,000.00. Cada artículo del inventario tiene un código de referencia de cuatro dígitos, y su estructura es: el primer dígito a excepción del cero

representa el número del estante y los tres últimos dígitos corresponden al número del artículo. Debido a que el rango del valor de los artículos están dentro de tres cifras, se considera la totalidad del universo homogéneo, por lo que no requiere estratificación.

#### Objetivo de la Prueba

El objetivo principal de la revisión es el de estimar la razonabilidad del monto de los inventarios a la fecha del cierre. Para completar la prueba se presenciaron los inventarios y se realizaron pruebas de valuación y verificación de extensiones aritméticas.

Unidad de Muestreo: Cada partida de inventario.

#### Base de Selección de la Muestra.

Considerando el conocimiento del negocio del cliente y la evaluación del control interno en esta área, el auditor determina:

Universo: 5,000 artículos de inventario

Nivel de Confianza: 95%

Precisión:  $\pm$   $\$90,000 = (3\% \times \$3,000,000.00)$

equivalente a  $\$18.00$  por artículo

#### Tamaño y Selección de la Muestra

Con base en la tabla de dígitos al azar, se selecciona una muestra inicial de 36 artículos de la forma siguiente:

- 1) Debido a que cada artículo del inventario tiene un código de referencia de cuatro dígitos, se selecciona en la tabla A (ver Anexo N° 2) las cuatro primeras cifras del número 51085 ( o sea 5108) establecido al azar que aparece en la línea 16, columna 1, y a partir de ese número se si

que en forma vertical hacia abajo, al terminar esta columna se continuará en la columna 2 y luego en la 3, y así sucesivamente.

Se eliminan los números repetidos y aquellos que no coinciden con la estructura del código.

- 2) Después de encontrar el código del artículo seleccionado según las tablas, se tomará su valor monetario que aparece en el listado de inventarios proporcionado por el cliente, para formar los siguientes grupos de valores de la muestra inicial:

1º	2º	3º	4º	5º	6º
∅ 616	134	260	738	600	518
197	507	650	565	654	269
394	265	525	492	545	460
230	301	540	605	390	523
401	285	580	510	511	537
560	840	470	599	589	572

- 3) Se obtienen los rangos de cada grupo:

	<u>Valor Superior</u>	<u>Valor Inferior</u>	<u>Rango</u>
1º	∅ 616	∅ 197	= ∅ 419
2º	840	134	= 706
3º	650	260	= 390
4º	738	492	= 246
5º	654	390	= 264
6º	572	269	= <u>303</u>

Total ∅ 2,328 ÷ 6 grupos

Rango Promedio: ∅ 388.

- 4) Cálculo de la desviación estandar en la muestra inicial:

$$\frac{\text{Rango Promedio}}{\text{Factor } d_2} = \frac{\text{Q } 388}{2.534} = 153.11$$

El factor  $d_2$  se encuentra en la tabla E-2 (Anexo N° 5)

5) Se determina la relación de precisión a desviación estándar, así:

$$\frac{\text{Precisión por artículo}}{\text{Desviación Estandar}} = \frac{\text{Q } 18}{153.11} = 0.12$$

- 6) Los resultados obtenidos en los numerales 3, 4 y 5 nos sirven para determinar el tamaño de la muestra para un universo de 5,000 artículos, aun nivel de confianza del 95% y una relación de precisión a desviación estándar de 0.12, utilizando la tabla E-1 (ver Anexo 4) se obtiene el tamaño de la muestra de 254 artículos.
- 7) Siempre utilizando el método de dígitos al azar, la ruta y correspondencia de códigos y valores que se describe en el numeral 1 de este apartado, se seguirán seleccionando las partidas necesarias para completar la muestra (muestra total 254 artículos menos muestra inicial de 36; por completar 218 artículos).

#### Cálculo estimado del valor del inventario

Al terminar de completar la muestra y sumar todos los valores que les corresponden se obtuvo un total de Q151,130. que dividido entre 254 artículos se obtiene un promedio de Q595. Este multiplicado por 5000 artículos da el valor total del inventario de Q2,975.000.

#### Cálculo de la desviación estándar para la muestra total.

- 1) Con los valores de los 254 artículos, se forman 43 grupos de 6 valores cada uno, conservando el número, orden

y utilizando el método descrito en el numeral 3 del tamaño y selección de la muestra. La suma total de los rangos obtenidos de los 43 grupos ascienden a  $\text{Ø}14,523.25$  entre 43 grupos, el valor promedio es de  $\text{Ø} 337.75$ .

2) Cálculo de la desviación estandar en la muestra total:

$$\frac{\text{Rango Promedio}}{\text{Factor } d2} = \frac{\text{Ø}337.75}{2.534} = 133.28$$

El Factor d2 se encuentra en la tabla E-2 (Anexo N° 5)

- 3) Se busca en la tabla G (Anexo 6), para un universo de 5,000 artículos, un nivel de confianza del 95% y una muestra de 200 que en forma conservadora le corresponde a la muestra total de 254. El valor obtenido de 0.1358 representa el límite de confiabilidad de la muestra.
- 4) Se multiplica la desviación estandar de 133.28 por el límite de confiabilidad 0.1358, y el resultado de  $\text{Ø}18.10$  es la precisión por partida en el universo.
- 5) Por lo anterior se deduce que a un 95% de confiabilidad, el monto real de los inventarios al cierre del ejercicio esta comprendido entre  $\text{Ø}3.065.500.00$  ( $\text{Ø}2,975,000.00$  más  $\text{Ø}90,500.00$ ) y  $\text{Ø}2,884,500.00$  ( $\text{Ø}2,975,000.00$  menos  $\text{Ø}90,500.00$ ).
- 6) Conclusión: debido a que el monto total registrado que aparece en el listado proporcionado por el cliente asciende a  $\text{Ø}3,000,000.00$  y está incluido en el intervalo que se detalla en numeral 5; se puede opinar que el inventario es razonable en ese monto.

Con el propósito de ampliar la metodología que se describe en este Capítulo, referente al muestreo estadístico aplicado en la auditoría, y desarrollar el uso de esta técnica, se ha considerado conveniente incluir en el caso práctico del Capítulo IV ejemplos adicionales de muestreo de atributos y muestreo de variables.

## CAPITULO III

### GUIA PARA EL DISEÑO DEL PROGRAMA DE AUDITORIA A LA MEDIDA

#### 1- Introducción General

Después de haber expuesto los conceptos básicos que debe contener el enfoque general de planeación, y destacar la importancia de la evaluación del sistema de control interno, el auditor tiene bases suficientes para diseñar y desarrollar un programa de auditoría a la medida.

El presente capítulo hace énfasis en el alcance que tiene la revisión analítica de las cifras financieras para descubrir áreas críticas y de importancia en el transcurso del trabajo de auditoría, con el objeto que éstas se incluyan apropiadamente en el programa de auditoría a la medida con procedimientos que faciliten obtener en forma suficiente y competente, la evidencia según las circunstancias.

Este capítulo también establece los lineamientos y forma de estructuración de los programas de auditoría a la medida, proporcionando estrictamente una guía sugerida para su preparación, así: los objetivos principales, las características básicas de control interno y los procedimientos de auditoría sugeridos contenidos en esta guía, éstos no constituyen un programa completo, ni se espera que todos los procedimientos relacionados sean aplicables en una auditoría; por lo que el auditor debe utilizar su criterio, experiencia y conocimiento del negocio del cliente para diseñar su programa a la medida.

El propósito fundamental de este trabajo de investigación, es desarrollar la identificación objetiva que tienen las normas relativas a la ejecución del trabajo, las cuales constituyen en forma simplificada: la planeación, la evaluación del control interno y la obtención de evidencia por medio del programa de auditoría, con el fin de que el auditor desarrolle la técnica de elaborar



programas a la medida que lo conduzcan al cumplimiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas.

## 2. Importancia de la Revisión Analítica de las Cifras Financieras

### 2.1. Naturaleza y Propósito

La revisión analítica es una prueba de auditoría sustantiva diseñada para identificar los cambios y relaciones poco usuales que pueden tener importancia para la auditoría. Consiste en comparar las cifras de los estados financieros del período sujeto a examen con las cifras de períodos anteriores; para realizar estas comparaciones y conocer las tendencias y cambios en las relaciones de las cuentas que se detallan en los estados financieros, normalmente el auditor debe utilizar aquellos métodos del análisis financiero que sean aplicables para facilitar la identificación de los cambios y apoyar sus conclusiones.

El énfasis principal de la revisión analítica, está en la comparación de la información financiera y operativa actual y de años anteriores. Es necesario que en esta comparación se conozcan las fluctuaciones importantes o la falta de las mismas cuando se espera que algunas deben ocurrir al aplicar principios de contabilidad generalmente aceptados en forma consistente.

La revisión analítica ayuda a formar una opinión acerca de la razonabilidad e integridad general de los estados financieros. En este sentido, Heffes Cattán, considera entre otras, las ventajas siguientes al utilizar esta técnica.

- 1- Señala áreas en las que habrá que aplicar procedimientos o técnicas especiales de auditoría.
- 2- Revela importantes problemas o dudas que posteriormente

requerirán discusiones con el cliente e investigaciones y verificación adicionales.

- 3 - En el caso de partidas o fluctuaciones de carácter extraordinario, ayuda a determinar la extensión y alcance de las pruebas." 1/

Esta técnica es un elemento importante en el trabajo de auditoría para ser utilizado en la fase de planeación y en la ejecución del trabajo.

En casi todas las actividades comerciales e industriales hay correlaciones que pueden indicar cambios en las operaciones o en las condiciones del medio ambiente del tipo de actividad de determinada empresa, problemas financieros importantes, errores intencionales o no intencionales y la falta de consistencia en la aplicación de principios de contabilidad. Todos estos factores inciden en las cifras mostradas en los estados financieros, por lo que en una revisión analítica apropiadamente desarrollada, los factores que originan los cambios y el efecto de los mismos en la situación financiera de la empresa pueden ser descubiertos, investigados y documentados. Esto obliga al auditor a probar la razonabilidad de las respuestas recibidas durante la revisión con las referencias a la documentación que la soporta, a recurrir a fuentes independientes y a otras evidencias relativas recopiladas en los papeles de trabajo.

## 2.2. Oportunidad

En el transcurso de una auditoría de estados financieros, nor

---

1/ Heffes Cattán, Gabriel, "Un Enfoque Moderno Aplicado a la Auditoría de Estados Financieros", Editorial Diana, S. A., Segunda Edición, 1981, México, D. F., Página 66.

malmente hay dos revisiones analíticas de las cifras financieras y operacionales. La primera se realiza con las cifras del año a la fecha de la auditoría preliminar, en ocasiones con los estados financieros de cualquiera de los meses del segundo trimestre del ejercicio, con el objeto de tener cifras significativas de las transacciones realizadas en un período de tiempo no tan corto. Esta revisión se lleva a cabo antes de que se programe la auditoría y se realicen pruebas más o menos extensas, ya que los resultados de esta revisión analítica inicial afectarán el alcance y el énfasis relativo del trabajo de auditoría.

Antes de comenzar la revisión analítica de la visita preliminar, el auditor necesita entender el negocio del cliente y revisar en forma general los estados financieros correspondientes a años anteriores para estar familiarizado con el historial financiero de la empresa, y con aquellas áreas potenciales o importantes que podrían representar problemas para la auditoría; ésta debe considerarse principalmente para primeras auditorías.

La segunda revisión analítica se realiza con las cifras de fin de año o del ejercicio sin ajustar o con el primer balance y estados de resultados previos, y es conveniente hacerla tan pronto como las cifras de fin de año estén disponibles. Esto determina si es necesario hacer alguna modificación del programa de auditoría por los cambios en las tendencias, cifras y condiciones observadas después de las visitas preliminares.

Si hay información disponible puede ser apropiado comparar las cifras de los estados financieros del año sujeto a revisión con las del presupuesto o con estadísticas que haya preparado el cliente, y otros índices o tasas aplicables al nego

cio o actividad de la empresa publicados por organismos gubernamentales, siempre con el cuidado de que la fuente de información puede tener bases no tan precisas pero que ayudan a confirmar una conclusión.

En general, la oportunidad con la cual se desarrolla la revisión analítica, incidirá en la identificación de las áreas críticas o de importancia para la auditoría.

El Instituto Americano de Contadores Públicos, considera que: "La oportunidad en la aplicación de los procedimientos analíticos variará de acuerdo a los objetivos del auditor". 2/

### 2.3. Métodos de Análisis Financiero Aplicables

En general los autores sostienen que los métodos del análisis financiero tienen los propósitos fundamentales de simplificar las cifras, sus relaciones y facilitar las comparaciones. El Instituto Americano de Contadores Públicos, al respecto dice: "Los métodos seleccionados por el auditor forman parte de su juicio profesional". 3/

Dos son las clases de comparaciones: las verticales y las horizontales. Las primeras se hacen entre el conjunto de estados financieros del mismo período, y las segundas son las que se realizan entre estados financieros de varios períodos.

En las comparaciones verticales, el factor tiempo no tiene mayor incidencia debido a que en éstas, se trata de obtener la magnitud de las cifras, sus relaciones y tendencias.

---

2/ Instituto Americano de Contadores Públicos, Declaración sobre Normas de Auditoría N° 23 (SAS 23), traducido por, Galaz, Carstens, Chavero, Yamazaki y Cia., 1978, página 8.

3/ Ibid, página, 8

En las comparaciones horizontales por el contrario, el factor tiempo incide de manera importante en la condición de los cambios, por lo que se hace necesario referir los cambios a fechas.

Aunque existen una serie de métodos para el análisis financiero, la clasificación general según, R. Macías, es:

Métodos del Análisis Vertical:

- a) Método de reducción de los estados financieros a porcentajes.
- b) Método de razones simples
- c) Método de razones estándares

Métodos del Análisis Horizontal:

- a) Método de aumentos y disminuciones
- b) Método de tendencias
- c) Método del control presupuestario. 4/

El auditor debe conocer la utilidad que prestan estos métodos como elementos de apoyo, para descubrir apropiadamente las relaciones de causa y efecto en las cuentas en forma conjunta y no aislada.

Considerando la utilización práctica, el número de horas y el tipo de información disponible; el estudio de los Indi-

---

4/ Macías Pineda, Roberto, "El Análisis de los Estados Financieros y las Deficiencias en las Empresas", Ediciones Contables y Administrativas, S.A., México, D.F., Segunda Reimpresión 1976, página, 49 y 50.

dices, las razones de activo circulante a pasivo circulante, el término de cobro en cuentas por cobrar, la rotación de inventarios, los porcentajes, aumentos y disminuciones y otras comparaciones, son los principales métodos del análisis financiero que pueden ser utilizados por el auditor en su trabajo, principalmente en la revisión analítica, ya que proveen bases importantes para detectar inconsistencia en aplicación de principios de contabilidad o posibles errores o irregularidades en los registros contables. En general, puede afirmarse que al tener una base para la interpretación de los estados financieros, el auditor puede orientarse para elaborar un programa de auditoría a la medida; fijar la naturaleza, extensión y oportunidad de sus pruebas.

### 2.3.1. Método de Razones Simples

Este método básicamente está compuesto de una serie de relaciones o razones de los diversos elementos o cuentas importantes que integran los estados financieros, se refiere específicamente a las razones, y no a los valores monetarios absolutos. El método presenta limitaciones si las razones encontradas son consideradas aisladamente y no en conjunto, ya que de esta forma señalan solo probables puntos débiles, por lo tanto, la correlación que se establezca de las diferentes razones aplicables, es básica para la interpretación.

Al aplicar este método, al auditor le interesa conocer la solvencia y liquidez de la empresa, con el objeto de descubrir cualquier situación desfavorable del negocio, la rotación del inventario y el término de cobro de las cuentas por cobrar para apoyar su revisión de obsolescencia o de probable incobrabilidad respectivamente, y las relaciones de ventas a inventarios, a patrimonio y el comportamiento de las utilidades.

El auditor seleccionará la utilización de las razones que sean necesarias según las circunstancias, considerando las exigencias de las necesidades prácticas a los efectos de las razones encontradas, y a lo normal de las relaciones que se establezcan. Un breve detalle de algunas de las razones mas utilizadas y su significado general son:

1. Activo de inmediata realización a pasivo circulante.  
Para calcular esta razón, los inventarios no son considerados de inmediata realización por el tiempo que usualmente se requiere para vender los productos o es necesario un proceso de transformación. Esta razón mide de manera rigorista la liquidez o capacidad de pago de una empresa, considerándose como razón adecuada la de 1 a 1.
2. Término de cobro en cuentas por cobrar

$$\frac{\text{Ventas netas al crédito del periodo}}{\text{Promedio de cuentas por cobrar}} = \text{Número de veces}$$

$$\frac{365 \text{ días (para un año)}}{\text{Número de veces}} = \text{Días cobro}$$

El resultado muestra el número de veces que la inversión en cuentas por cobrar comerciales ha sido recuperado en el periodo, y por lo tanto puede ser utilizado para medir su cobrabilidad. Es conveniente además, comparar este resultado con el plazo de crédito que por política otorga la empresa a sus clientes. Una sobre inversión podría dar lugar a la disminución de las utilidades, congelación de fondos, etc.

3. Rotación de inventarios y plazo medio de ventas

Para empresas comerciales:

$$\frac{\text{Costo de ventas del periodo}}{\text{Monto de existencias promedio en el periodo}} = \text{Rotación}$$

El resultado obtenido representa el número de veces en los que dicho inventario fue vendido y reemplazado. El plazo medio de venta se obtiene dividiendo 365 días entre la rotación establecida.

#### Para empresas industriales

En las empresas industriales los inventarios pueden ser de tres clases: materias primas, productos en proceso y artículos para la venta. Este último descrito en el apartado anterior.

##### a) Rotación de materias primas:

La rotación se obtiene de la manera siguiente:

$$\frac{\text{Consumo de materia prima en el periodo}}{\text{Monto de existencia promedio en el periodo}} = \text{Rotación}$$

El resultado obtenido representa la rotación de la materia prima. El plazo medio de compra se calcula dividiendo 365 días o los días del periodo entre la rotación obtenida.

##### b) Rotación de los productos en proceso

$$\frac{\text{Costo de producción del periodo}}{\text{Monto de existencia promedio de productos en proceso}} = \text{Rotación}$$

El resultado obtenido representa la rotación de los productos en proceso. El plazo medio de producción se obtiene dividiendo 365 días entre la rotación calculada.

Al utilizar las rotaciones del inventario al auditor se le facilita descubrir en forma general niveles de absolucen-



cia, problemas de inventarios de lento movimiento, y puede configurar globalmente, cualquier análisis relativo al comportamiento del inventario en relación al costo de ventas y costo de producción.

#### 4. Razón del capital de trabajo

$$\frac{\text{Activo Circulante}}{\text{Pasivo Circulante}}$$

Esta razón muestra la liquidez o capacidad de pago oportuno de la empresa en un momento dado. El auditor debe considerar principalmente la composición del activo y pasivo circulantes al realizar este cálculo, ya que podrían incluirse partidas que no incidan en el capital de trabajo.

#### 5. Razón Costo de ventas a ventas netas

$$\frac{\text{Costo de ventas del período}}{\text{Ventas netas del período}}$$

El resultado representa el porcentaje de las ventas netas que ha sido absorbido por el costo de ventas. Entre más bajo es el porcentaje, mayor es la utilidad bruta por producto.

#### 6. Razón de utilidad bruta a ventas netas

$$\frac{\text{Utilidad bruta del período}}{\text{Ventas netas del período}}$$

El porcentaje calculado es de gran importancia, pero es necesario compararlo con el número de unidades vendidas, precios de ventas y costos unitarios. Cuando existen varios productos, es conveniente realizar el cálculo por líneas de productos más importantes o significativos, para

lograr una visión más completa de los efectos en la uti  
lidad neta que aparece en los estados financieros.

#### 7. Razón capital social a pasivo total

Esta razón indica cual es la posición de la empresa frente  
a sus acreedores y propietarios, es decir, muestra el  
grado de inversión que los propietarios tienen en relación  
con los acreedores o viceversa.

En toda empresa es necesario conservar un cierto equili-  
brio entre los elementos, y se considera que la empresa  
mantiene una situación financiera normal cuando sus re-  
cursos propios son mayores que los ajenos.

Existe un número considerable de razones que se relacio-  
nan con la solvencia, liquidez, rentabilidad, estabilidad,  
etc., y que ayudan a la comprensión, análisis e interpre-  
tación de los estados financieros; este apartado pretende  
facilitar al auditor, la visión general de aquellas razones  
principales, y destacar que las razones simples deben ser  
analizadas y combinadas con diferentes factores como: el  
ciclo de operaciones de la empresa sujeta a examen, las  
políticas y otros.

#### 2.3.2. Método de Aumentos y Disminuciones

Este método constituye principalmente la base de la revisión  
analítica y el fundamento para llevar a cabo otros tipos de  
pruebas analíticas sustantivas. Este consiste en la comparaci  
ón de las cifras del balance y del estado de resultados con  
las variaciones, y es una técnica de análisis en forma horizontal  
que se realiza con cifras homogéneas de estados financieros  
de diferentes periodos.

#### Comparación de Balances:

Normalmente la revisión del balance general, al igual que el estado de resultados, se lleva a cabo con cifras preliminares y finales antes de ajustes. Al revisar el balance general, se facilita el análisis de los cambios ocurridos en los períodos bajo examen, éstos pueden deberse a cualquiera de los factores siguientes:

- Los resultados del ejercicio
- Adquisición de activos o la conversión de un activo por otro
- Conversión de pasivos de corto a largo plazo
- Contratación o pago de obligaciones
- Aumento de capital social por emisión de nuevas acciones, llamamientos, capitalización, etc.

Al terminar la revisión del balance comparativo, es necesario seleccionar aquellas fluctuaciones, aumentos o disminuciones importantes con información adicional para documentar las conclusiones. Las comparaciones del balance deben realizarse con cifras del mismo mes y diferente año o con el balance del año anterior a la fecha de cierre y el balance a la fecha de la auditoría preliminar, para conocer los cambios desde el último balance auditado.

#### Comparación del Estado de Resultados:

Este estado financiero muestra los aumentos o disminuciones que se dieron en las distintas cuentas de ingresos, costos y gastos, los cuales apoyados con detalles adicionales facilitan la interpretación de los cambios.

El auditor puede completar su revisión analítica del estado de resultados, solicitando detalles o anexos de los elementos o sub-cuentas que componen los gastos, otros detalles como el cálculo del costo de producción, las unidades produ

cidas, las existencias iniciales y finales, las unidades vendidas, los precios unitarios de ventas, las líneas de productos principales, etc.

En la revisión analítica de los estados de resultados, éstos deben ser comparados en períodos iguales o sea con el mismo mes y diferente año.

Al analizar los estados financieros bajo éste método, es requisito que exista comparabilidad en las cifras, de lo contrario, el auditor podría concluir que algún principio o política de contabilidad no está siendo aplicada uniformemente en relación con el período anterior, y este aspecto por su incidencia en la opinión de los estados financieros debe ser apropiadamente investigado.

### 3. Determinación de Areas Críticas y de Importancia

#### 3.1. Criterios Utilizados

Sin tratar de explicar detalladamente los conceptos de áreas críticas y áreas de importancia, se debe entender que las áreas críticas o de riesgo son aquellas áreas, cuentas, etc., que debido a su materialidad, deficiencias de control interno, gran número de transacciones repetitivas, cambios importantes o significativos en el período; el auditor identifica que existirán errores potenciales, que en algunos casos, podrían incluir desviaciones a los principios de contabilidad utilizados por el cliente. Las áreas de importancia también representan riesgos derivados de su materialidad y volumen de transacciones, pero el auditor de acuerdo a sus evaluaciones del control interno, determina si representan problemas potenciales para la auditoría.

La estrategia general del trabajo que incluye el conocimiento de operaciones y actividades del cliente, la planeación y la revi-

sión analítica de las cifras financieras, facilita y proporciona bases para que el auditor pueda identificar áreas problemáticas o críticas para la auditoría, además del criterio profesional aplicado a los hechos, situaciones y cambios descubiertos.

No existen reglas definidas para identificar áreas de riesgo o críticas, pero a continuación se incluyen algunas consideraciones:

- a) Aspectos revelados en la revisión analítica
  - . Variaciones (aumento y disminución) en relación con años anteriores, los cuales no tienen una explicación aparente o satisfactoria.
  - . Variaciones (aumento y disminución) sin explicación relacionadas específicamente con el tipo de actividad que realiza la empresa.
  - . Tendencias o variaciones contradictorias a la situación financiera y económicas.
  - . Materialidad y significación en relación a las demás partidas o cuentas en los estados financieros.
- b) Áreas problema tradicionales dentro de la empresa, debido principalmente a deficientes procedimientos de control interno.
- c) Regulaciones y disposiciones especiales de entidades que ejercen vigilancia en cuanto a requisitos de informes especiales y otro tipo de información.
- d) Establecimiento de nuevas sucursales o líneas de productos.
- e) Desviaciones, inconsistencias importantes en la aplicación de principios de contabilidad.

Después que el auditor ha identificado las áreas críticas o

de riesgo, debe entender los sistemas que están involucrados. Pero también debe considerar que durante su revisión, se pueden descubrir otras áreas que antes no habían sido identificadas, debido principalmente a la falta de un control interno confiable, siendo susceptibles de causar errores significativos. En todo caso, deben incluirse modificaciones o procedimientos de auditoría adicionales en el programa, para que estas áreas sean auditadas apropiadamente.

### 3.2. Relación Fundamental con el Programa

La revisión analítica le facilita al auditor la identificación o descubrimiento de áreas críticas, y esto apoyado con un conocimiento y entendimiento del sistema de información contable, le provee de bases de investigación objetivas para diseñar o modificar procedimientos a la medida, en base a los objetivos fundamentales del área específica sujeta a examen, con el alcance, extensión y oportunidad según las circunstancias.

Por ejemplo, si al revisar las cuentas por cobrar estas aumentaron en un 25% sin ningún incremento sobre las ventas; al investigar las causas, el cliente podría argumentar que los cobros han disminuido debido a situaciones monetarias difíciles en la economía nacional, pero aunque el auditor este conciente de la situación, deberá revisar la validez de las afirmaciones.

Podría extender su revisión de los saldos antiguos, analizar los expedientes individuales de los clientes que forman la cartera, considerar la justificación del aumento, y enfocar la revisión más exhaustiva por medio de procedimientos sustantivos a la revisión para cuentas incobrables o dudosas.

Si los inventarios del año actual exceden en un monto considerable a los del año anterior, sin un proporcionado

aumento en el volumen de ventas, esto podría indicar una posible existencia excesiva u obsoleta, por lo tanto, la observación de la toma física de los inventarios y su análisis deberá incluir una revisión mas extensa de artículos de poco movimiento u obsoletos.

La relación fundamental de la revisión analítica en la determinación de áreas críticas y sus posibles efectos en la auditoría, consiste en diseñar el programa de auditoría a la medida para que el auditor obtenga la evidencia comprobatoria.

#### 4. Estructuración del Programa a la Medida

##### 4.1. Contenido

La evaluación de los controles internos generales debe llevarse a cabo durante la fase de planificación del examen, y la evaluación de los controles internos específicos deberá realizarse antes de que se aplique algún procedimiento importante de prueba de auditoría. Después que se haya completado lo anterior, el auditor deberá proceder a diseñar un programa de auditoría a la medida que incluya procedimientos para:

- a) Proveer seguridad razonable de que los procedimientos de control interno sobre los cuales va a confiar, se aplican tal como fueron descritos (Pruebas de cumplimiento).
- b) Proveer el suficiente y apropiado material de prueba que se requiere, a fin de tener una base razonable para una opinión con respecto a los estados financieros (Pruebas sustantivas).

Cada sección o área contenida en el programa de auditoría a la medida, debe incluir:

- Una declaración o detalle de los objetivos de auditoría a ser logrados

- Una descripción general de las características principales de control interno existentes en el área sujeta a examen.
- Una descripción de los procedimientos a ser usados para lograr los objetivos mencionados.
- El grado de confianza que se le puede dar al sistema, el alcance y extensión de los procedimientos de auditoría sustantivos y las conclusiones.
- Cada área o sección debe incluir las iniciales o firmas de los auditores que desarrollan los procedimientos descritos, y del auditor que revisa y supervisa el trabajo realizado.

Al seleccionar los procedimientos de auditoría, se debe siempre correlacionar el procedimiento con el objetivo de auditoría, aun que no necesariamente uno a uno, sino en la medida de lo posible.

Al diseñar el programa de auditoría, el auditor debe decidir entre varias alternativas en cuanto al nivel de detalle de los procedimientos específicos que han de ser presentados en el mismo. Estas alternativas son:

- Descripción de los procedimientos de auditoría en amplios términos generales.
- Descripción de los procedimientos de auditoría en forma detallada o un proceso paso a paso.
- Descripción de los procedimientos de auditoría con identificación de los procesos de paso a paso, a medida que el trabajo es realizado.

Lo anterior dependerá del juicio y experiencia del auditor y del conocimiento de las operaciones y actividades del negocio del cliente, además, del grado de experiencia y entrenamiento de los auditores asistentes.

Un programa de auditoría debe proporcionar al auditor los elementos principales para documentar la evidencia comprobatoria en forma completa, por lo que es importante referenciarlo con los



papeles de trabajo. El Instituto Americano de Contadores Públicos, destaca la importancia de éstos así: "La información contenida en los papeles de trabajo constituye la principal constancia del trabajo realizado por el auditor y de las conclusiones a que ha llegado en lo concerniente a hechos significativos".<sup>5/</sup>

En auditoría se han desarrollado distintos enfoques de revisión, así existen por grupos de cuentas, por áreas o cuentas específicas, por ciclos, etc. Así también varían los objetivos generales aplicados a cada uno de estos enfoques, únicamente en cuanto a la agrupación, ya que los objetivos de auditoría seguirán siendo los mismos y solamente la metodología de como lograrlos es la sujeta de cambios.

En los últimos años, algunas firmas internacionales de auditoría preocupadas por el avance de los sistemas de información y la incidencia que tienen en éstos el procesamiento electrónico de datos, han ido desarrollando enfoques de revisión que orientan al auditor a la evaluación de los sistemas, y todo parece indicar, que el enfoque de revisión por ciclos se ajusta a esas necesidades, para que en un futuro próximo las revisiones para obtener la evidencia se realicen utilizando los sistemas mecanizados.

En las empresas cuyas actividades son comerciales e industriales, existen tres ciclos básicos:

- . Ingresos que incluyen: ventas, despachos, facturación, cuentas por cobrar e ingresos a caja.
- . Egresos que incluyen: compras, recepción, cuentas por pagar y desembolsos de efectivo.

---

<sup>5/</sup> Instituto Americano de Contadores Públicos, Declaración sobre Normas de Auditoría N° 41 (SAS 41), traducido por, Galaz, Carstens, Chavero, Yamazaki y Cia., 1982, página 35.

- . Producción que incluyen: el control, distribución, costo e inventarios.

Además, existen otros sistemas adicionales de información contable:

- . Control de cuentas bancarias
- . Planillas
- . Activo fijo y depreciación acumulada
- . Inversiones y valores
- . Otros activos, incluyendo gastos pagados por adelantado
- . Pasivos a largo plazo, con sus respectivos intereses y acumulaciones
- . Patrimonio de los accionistas.

#### 4.2. Conceptos Aplicables

El programa de auditoría es un medio válido para obtener la evidencia comprobatoria en un examen de estados financieros, éste consiste en una serie de procedimientos detallados para llegar a los objetivos de auditoría. En este documento se concretiza la planeación general del trabajo a realizar en determinada empresa. Al hacer referencia sobre este punto, Fowler Newton, dice: "Los programas de trabajo representan la versión escrita de un plan de auditoría. Según el Diccionario de la Real Academia Española, programa es una previa declaración de lo que se piensa hacer en alguna materia u ocasión" 6/

Kohler, proporciona las definiciones siguientes de programa de auditoría:

- 1) "Procedimientos seguidos o trabajo específico llevado a cabo por un contador al efectuar una auditoría.

---

6/ Fowler Newton, Enrique, "Tratado de Auditoría", Ediciones Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1976, Tomo I, página 235.

- 2) Una descripción, memorándum o esquema del trabajo que ha de realizarse en una auditoría, y frecuentemente el tiempo asignado y las asignaciones de personal, preparado por un principal, definiendo el alcance del trabajo, como guía y medio de control del auditor y de sus ayudantes<sup>7/</sup>.

Las definiciones antes descritas facilitan la comprensión de lo que debe representar un programa de auditoría, y principalmente un programa a la medida.

La técnica de elaborar programas de auditoría a la medida, requiere que la estrategia general del trabajo de auditoría relacione todos los factores que inciden en el diseño de las pruebas, como son: la planeación, la evaluación del control interno, el alcance, la oportunidad, la determinación de áreas críticas, etc., considerando que dos clientes no pueden ser exactamente iguales.

En el contenido del programa de auditoría a la medida, se presentan cuatro partes fundamentales.

Objetivos de Auditoría. Los objetivos o metas, son fines hacia los cuales se dirige la actividad, representa no solamente la finalidad de la planeación, sino también, la finalidad principal del trabajo de auditoría que consiste en expresar una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros. Dependiendo del tipo de actividad que realice la empresa se aplicarán los objetivos específicos, los cuales están enfocados a comprobar la validez de las afirmaciones contenidas en los estados financieros.

---

<sup>7/</sup> Kohler, Eric L., "Diccionario para Contadores", Editorial Unión Tipográfica, Hispano-Americana, traducido al español por R. Cárdenas, México, D.F. 1974, Primera Edición, página, 442.

Características de Control Interno. Las características corresponden al resultado del estudio y evaluación de los controles internos de la empresa, considerando el efecto que éstas tienen, en la extensión y alcance de las pruebas.

En este apartado deben incluirse las principales características de cada área relativa a los controles existentes y en funcionamiento.

Procedimientos de auditoría. Son métodos prácticos y diseñados en forma ordenada, que conducen al auditor a cumplir con los objetivos de auditoría y los cuales se documentan en los papeles de trabajo.

Conclusión. Es la resolución final obtenida por el auditor, luego de haber examinado la evidencia comprobatoria por medio de los objetivos, características de control interno y procedimientos de auditoría incluidos en el programa.

#### 4.3. Objetivos Generales de Auditoría

##### 4.3.1. Cuentas de Balance

Los objetivos generales de cualquier cuenta de activo, pasivo y patrimonio se pueden resumir así:

- a) Existencia física y adecuada propiedad u obligación.
- b) Apropiada valuación de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- c) Adecuada correlación de las cuentas que deben tenerlo.
- d) Adecuada clasificación en los estados financieros, con la información adicional que se requiera.

Un detalle específico de los objetivos de las cuentas de balance por ciclo, aparece en la guía sugerida para preparar el programa de auditoría a la medida.

#### 4.3.2. Cuentas de Resultados

Los objetivos generales para cualquier cuenta de ingresos, costos y gastos se puede dividir, en:

- a) Ocurrencia real del ingreso, costos o gastos registrados.
- b) Reconocimiento en periodo correspondiente, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- c) Adecuada correlación de ingresos y costos y/o gastos.
- d) Corte de operaciones apropiado en el periodo.
- e) Apropiada clasificación en el estado de resultados, con la información adicional que se requiera.

Un detalle específico para los objetivos de las cuentas de resultados por ciclo, aparece en la guía sugerida para la preparación del programa de auditoría a la medida.

#### 4.4. Relación de Procedimientos con los objetivos de auditoría

Definidos los objetivos de auditoría generales y específicos para cada una de las áreas sujetas a examen, deben diseñarse procedimientos encaminados al cumplimiento de éstos, considerando la naturaleza de la actividad económica, y las circunstancias específicas de la empresa y las prácticas contables aplicables.

El Instituto Americano de Contadores Públicos determina que:  
"No existe necesariamente una relación de uno a uno entre los objetivos de auditoría y los procedimientos. En otras ocasiones, puede necesitarse una combinación de procedimientos de auditoría para lograr un solo objetivo. <sup>8/</sup>

---

<sup>8/</sup> Instituto Americano de Contadores Públicos, Declaración sobre Normas de Auditoría N° 31 (SAS 31), Traducido por Galaz, Carstens, Chavero, Yamazaki y Cía., México, D.F., 1980, página, 45.

De esta forma al ejecutar un programa de auditoría, es necesario que cada objetivo específico sea completado suficientemente con aquellos procedimientos que a juicio del auditor, logren obtener la evidencia comprobatoria.

#### 5. Gua Sugerida para Preparar el Programa de Auditoría a la Medida

Esta guía ha sido preparada por ciclos y cuentas principales y no se pretende que mantenga el ordenamiento estricto requerido en la clasificación y presentación de estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

##### 5.1. Efectivo

Aunque el saldo de efectivo puede que no sea importante en relación con los estados financieros considerados en conjunto, el auditor se preocupa por el volumen de operaciones procesadas a través de las cuentas de efectivo y la susceptibilidad de este activo a manejos indebidos.

##### OBJETIVOS DE AUDITORIA

- Existencia, propiedad y disponibilidad de los saldos registrados.
- Corte adecuado de ingresos y egresos del periodo.
- Reconocimiento apropiado de todas las partidas de conciliación entre saldos en libros y bancos.

##### CARACTERISTICAS PRINCIPALES DE CONTROL INTERNO

Fondos de Efectivo:

- Que los fondos de caja chica y otros se manejen por medio de fondos fijos, la responsabilidad de la custodia esté asignada a una sola persona, que los reembolsos sean aprobados, verificados y revisados por personas distintas.
- Que se realicen arquezos sorpresivos.
- Que los desembolsos estén documentados y autorizados de tal manera que se dificulte la alteración.

- Que los ingresos se depositen íntegros diariamente, y cuando se reciban cheques se endosen inmediatamente a favor de la compañía.
- Que exista un control apropiado de los ingresos diarios, que una persona distinta verifique los depósitos y confronte las aplicaciones en los registros auxiliares.

#### Conciliaciones Bancarias:

- La persona que realiza las conciliaciones bancarias debe ser independiente de las funciones de caja.
- Debe existir una comparación detallada de cheques pagados con el registro auxiliar de bancos.
- Que al examinar los cheques pagados se revisen las firmas autorizadas y su endoso correspondiente para detectar endosos irregulares.
- Comparación de la fecha de los depósitos en el estado bancario con las fechas de éstos en el libro de ingresos de caja.
- Investigación de las transferencias bancarias.
- Revisión y aprobación de la conciliación por un funcionario responsable.
- Revisión de cheques pendientes por largos períodos de tiempo.

#### Control de Cuentas Bancarias y Egresos de Caja:

- Que todas las cuentas bancarias estén a nombre de la empresa, y las personas que firman cheques estén autorizados por la junta directiva, en caso de retiro, se notifique al banco por escrito.
- Que los cheques se firmen en forma mancomunada y se protejan adecuadamente con máquina protectora.
- Cuando menos una de las personas que firme los cheques, revise la documentación probatoria; los cheques anulados se inutilicen y las chequeras en uso, tengan acceso restringido.

## PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA SUGERIDOS

### Existencia, Propiedad y Disponibilidad de los Saldo Registrados:

- Obtener confirmación directamente de los bancos a la fecha del balance general.
- Cerciorarse de que el cliente ha preparado las conciliaciones bancarias e investigar cualquier partida no usual en las conciliaciones.
- Si los fondos de caja son significativos; considerar un arqueo de dichos fondos .

### Corte Adecuado de Ingresos y Egresos del período y Reconocimiento Apropiado de todas las Partidas de Conciliaciones entre Saldo en Libros y en Bancos:

- Obtener un estado bancario de corte directamente de los bancos por un período razonable subsecuente a la fecha del balance; verificar que los depósitos en tránsito fueron registrados por el banco en un tiempo razonable y que los cheques pagados por el banco, emitidos en fecha anterior a la del balance, estaban relacionados como pendientes en las conciliaciones.
- Investigar si todos los depósitos y los cheques por cantidades grandes, emitidos varios días antes y varios días después de la fecha del balance (usualmente cinco días) son correctos.
- Cerciorarse que todas las transferencias bancarias efectuadas varios días antes y después de la fecha del balance, han sido registradas adecuadamente.
- Investigar la corrección de cualquier partida importante de conciliación pendiente, después de la fecha del corte.

## 5.2. Ingresos - Despacho - Ventas - Cuentas por Cobrar

Este ciclo de operaciones representa el proceso básico de la generación de ingresos; es de primera importancia para el auditor, debido a su impacto en el estado de resultados y a la incertidumbre de la realización que puede existir en relación al activo que



genera, por ejemplo: cuentas por cobrar.

#### OBJETIVOS DE AUDITORIA

- Registro adecuado de ventas de todos los productos despachados.
- Correlación adecuada de las ventas y sus costos respectivos.
- Reconocimiento adecuado de las cuentas por cobrar o ingresos de caja relacionado con las ventas.
- Propiedad y cobrabilidad de los saldos de cuentas por cobrar.
- Registro y aplicación adecuada de los ingresos de caja.
- Uso de métodos de contabilidad aceptables para el reconocimiento de ingresos, así como, su aplicación consistente.

#### CARACTERISTICAS DE CONTROL INTERNO PRINCIPALES

##### Aprobación de Créditos:

- Que existan procedimientos actualizados para la aprobación de créditos por medio de solicitud firmada por el cliente previamente investigada.
- Que existan políticas de crédito y los límites se autoricen por escrito.
- Que las funciones de caja sean independientes de la facturación y de quienes manejan las cuentas por cobrar.

##### Facturación y Custodia de Documentos:

- Uso y control de formas prenumeradas para facturas, envíos, órdenes de pedidos, notas de cargo y notas de abono.
- Que toda la facturación sea aprobada y revisada en todos sus detalles, y autorizada por una persona independiente de quien la prepara, y se deje evidencia de esta función.
- Los documentos y facturas registradas como incobrables deben ser controlados apropiadamente por un funcionario responsable.

Registro y Control de Cobradores:

- Los saldos y facturas por cobrar deben conciliarse mensualmente con los libros auxiliares, y confrontarse con los libros principales.
- Que exista una rotación adecuada del personal que maneja los registros auxiliares.
- Que se envíen periódicamente estados de cuentas a los clientes, y se investiguen las diferencias encontradas por personas distintas de quienes las envían.
- Que exista una lista de los documentos y facturas entregadas a cada cobrador, y se ejerza un control sobre las liquidaciones que realizan.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA SUGERIDOS

General:

- Obtener un resumen mensual de ventas y devoluciones (por líneas de productos) con cifras comparativas con el período anterior, y su conciliación contra el libro mayor.
- Investigación de las fluctuaciones importantes en ventas entre períodos.

Registro Adecuado de Ventas de todos los Productos Despachados:

- Verificar que se haya seguido la secuencia numérica progresiva en todos los documentos relativos a ventas (facturas, envíos, pedidos, etc.).
- Asegurarse de que todos los documentos de soporte, relativos a las facturas seleccionadas (envíos, pedidos de clientes, etc.) han sido preparados, verificando su contabilización contra el registro auxiliar.
- Si se mantiene un adecuado registro de los pedidos de clientes, seleccionar ciertos números de ellos y asegurarse de que las ventas fueron adecuadamente registradas.

- Comparar los envíos seleccionados contra las facturas.
- Verificar selectivamente el posteo de las partidas al registro principal.
- Revisar las notas de créditos seleccionadas y verificar su contabilización contra el registro auxiliar u otra cuenta apropiada.

Correlación Adecuada de las Ventas y los Costos Respectivos:

- Si el cliente mantiene un registro de inventario perpétuo (cantidad y valor) es relativamente sencillo confrontar los costos con las ventas. Las facturas seleccionadas pueden ser verificadas contra el inventario perpétuo, y posteriormente contra el libro mayor, además, con objeto de verificar la razonabilidad de las cifras se puede comparar el inventario inicial, más el costo de producción (o compras), menos el inventario final, contra las cifras registradas en el costo de ventas.

Corte Adecuado del Período:

- Ver explicación de este objetivo en la sección de Inventarios y Costo de Ventas.

Identificación Adecuada de las Cuentas por Cobrar o Ingresos de Caja contra Ventas:

Los saldos de las cuentas por cobrar deberán incluir normalmente solo cargos a clientes por productos despachados, antes de la fecha del balance general. El auditor deberá verificar que la cuenta por cobrar o el ingreso de caja, ha sido registrado por cada operación de venta.

Los siguientes procedimientos de auditoría deben considerarse:

- Verificar las facturas seleccionadas contra el registro auxiliar de cuentas por cobrar o el libro de ingresos de caja.
- Efectuar una prueba global del total de cargos a las cuentas por cobrar, con objeto de cerciorarse de la razonabilidad del

registro.

- Revisar el registro de ventas por el período, e investigar los movimientos a otras cuentas que no sean caja o cuentas por cobrar.

Propiedad y Cobrabilidad de los Saldos de Cuentas por Cobrar:

Al revisar los saldos de cuentas por cobrar a la fecha del balance general, el auditor deberá cerciorarse de que todos los cargos que forman el saldo son válidos, y que la cobranza está razonablemente asegurada. La validez de los cargos habrá sido verificada por los procedimientos empleados para comprobar el registro adecuado de las cuentas por cobrar relacionadas con ventas, tal como se indicó anteriormente, además, el auditor usualmente confía en la confirmación de saldos para satisfacer sobre la validez de las cuentas por cobrar, por lo que no deberá considerar las respuestas a las confirmaciones, como una indicación de la cobranza de los saldos. Sin embargo, la respuesta del cliente puede indicar su reconocimiento del saldo, más no la afirmación de que intenta pagarlo, por lo tanto, es necesario verificar la recuperación de las cuentas por procedimientos adicionales. A continuación se sugieren procedimientos para la confirmación de saldos y para la evaluación de la cobranza de las cuentas por cobrar.

Confirmaciones de Cuentas por Cobrar:

Seleccionar la fecha de confirmación. Si existe un control interno deficiente, esta fecha deberá ser tan cerca de la fecha del balance general como sea práctico, caso contrario los saldos pueden ser confirmados a una fecha preliminar, y deberá efectuarse una revisión analítica de las operaciones entre esa fecha y la del balance general.

- Obtener una relación de las cuentas por cobrar a la fecha de la circularización. Conciliar el saldo contra el libro mayor

- y comparar una cantidad selectiva de saldos individuales contra los registros auxiliares de cuentas por cobrar.
- Seleccionar una cantidad de cuentas por cobrar a confirmar en forma positiva.
  - Deberá considerarse el envío de segunda solicitud por las confirmaciones positivas, en aquellos casos que no se han recibido respuestas.
  - Verificar las contestaciones recibidas e investigar todas las excepciones.
  - Investigar todas las solicitudes de confirmación devueltas por el correo. Si es posible, obtener la dirección correcta y enviar nuevamente la solicitud. Aplicar procedimientos de auditoría alternativos en todas las solicitudes que no fueron entregadas a su destinatario, y en todas las confirmaciones positivas sobre las cuales no se recibieron contestaciones. Los procedimientos alternativos pueden incluir la revisión de cobros subsecuentes, envíos, registros auxiliares de facturación, pedidos y correspondencia, etc.
  - Preparar un resumen de los resultados de la circularización.

#### Evaluación de la Cobrabilidad de las Cuentas:

- Obtener y verificar una copia del listado por antigüedad de cuentas por cobrar preparada por el cliente.
- Comparar el porcentaje de cuentas dudosas contra períodos anteriores.
- Analizar la estimación para cuentas dudosas y comprobar las cancelaciones durante el período.
- Considerar el efecto general de la situación económica sobre la habilidad del cliente para pagar.
- Discutir con un funcionario de la compañía la cobranza de las cuentas; si se considera necesario al efectuar la evaluación de la cobranza de cuentas, los siguientes aspectos deberán ser verificados:
  - Cobros subsecuentes.

- Antecedentes de cobro .
  - Importe de las ventas actuales al cliente .
  - Información de créditos contenida en el expediente .
- Determinar si la estimación para cuentas incobrables es adecuada, y elaborar un papel de trabajo indicando las razones de sus conclusiones .
  - Determinar los cobros de cuentas previamente canceladas. Verificar el registro de los cobros de estas cuentas durante el año .

#### Registro adecuado y Aplicación de los Ingresos de Caja:

Normalmente los ingresos recibidos se refieren a ventas de contado o cobros. El auditor debe verificar la correcta aplicación de los ingresos. Los siguientes procedimientos de auditoría se deben considerar:

- Verificar la aplicación correcta de los ingresos seleccionados contra los auxiliares individuales de clientes .
- Verificar los descuentos otorgados e investigar cualquier desviación a la política establecida .
- Conciliar la relación de ingresos de caja contra lo registrado en cuentas por cobrar, ventas al contado, comparándolos contra el importe depositado en el banco .
- Investigar las partidas significativas en el libro de caja contra cuentas que no sean ventas o cuentas por cobrar .

Uso de Métodos de Contabilidad Aceptables para el Reconocimiento de Ingresos, así como, su Aplicación Consistente:

- Los métodos de registro utilizados para reconocer los ingresos deberán ser cuidadosamente analizados, debido al peligro potencial de un abuso en esta área. Se requiere que el auditor emplee su juicio dada la gran variedad de operaciones involucradas en el proceso de la generación de ingresos. El auditor deberá poner especial atención a las siguientes clases de tran-

sacciones de ingresos.

- Operaciones de arrendamiento .
- Venta de bienes inmuebles.
- Ventas a plazo .
- Contratos de construcción a largo plazo .
- Ventas entre compañías .

Si se presenta alguno de los casos anteriores, el auditor deberá revisar los principios de contabilidad involucrados, y referirse a pronunciamientos aplicables para determinar la aceptabilidad del método empleado.

### 5.3. Compras - Recepción - Cuentas por Pagar - Egresos

Este ciclo de operaciones incluye la porción más importante de los costos generados por la mayoría de las empresas comerciales e industriales, debido al efecto que la acumulación de estos costos tienen en el estado de resultados; el auditor tiene que satisfacerse de que el sistema provee el reconocimiento adecuado de los costos incurridos.

#### OBJETIVOS DE AUDITORIA

- Los productos comprados han sido recibidos y son para operaciones normales de la compañía.
- Si se ha hecho la distribución apropiada de esos costos a activos, gastos u otras cuentas.
- Si se han registrado todos los pasivos por productos recibidos.
- Los costos y los gastos no están sobre-estimados por errores de procedimiento.
- Que los egresos de caja sean válidos y hayan sido registrados debidamente.

#### CARACTERISTICAS PRINCIPALES DE CONTROL INTERNO

- Que existan formularios prenumerados de órdenes de compras para todas las operaciones de compra, debidamente autorizados por un funcionario responsable dentro de los límites fijados.
- Que se tenga la práctica de solicitar cotizaciones por escrito de los proveedores, y se deje evidencia de este trabajo.
- Que se realice una revisión de los productos recibidos en cuanto a su condición, peso, calidad, etc.
- Que exista un punto central de recepción para los productos recibidos, y se elaboren por escrito informes de recepción en formas prenumeradas para su comparación con las facturas y órdenes de compra.
- Que exista un control de facturas al ser recibidas para su pago, que facilite la verificación de las condiciones, precios, cantidades, descuentos, aplicaciones contables, etc., y se deje evidencia de estas funciones.
- Que se tenga la práctica de cargar los egresos a una cuenta de pasivo.
- Que las personas que aprueban los pagos sean independientes de quienes manejan el efectivo y los registros de cuentas por pagar.
- Que se verifiquen físicamente y concilien mensualmente los registros auxiliares de cuentas por pagar con el libro mayor, y se investiguen los estados de cuentas enviados por los proveedores.

#### PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA SUGERIDOS

Los productos comprados han sido recibidos y son para operaciones normales de la compañía:

Usualmente las empresas utilizan órdenes de compra prenumeradas que proveen suficientes copias para que los productos requeridos sean ordenados, recibidos, registrados y pagados den



tro del sistema contable y operativo del cliente. Los siguientes procedimientos de auditoría deben ser considerados al hacer un programa de auditoría a la medida:

- Compruebe que las secuencias numéricas de las órdenes de compra e informes de recepción han sido verificados.
- Para las órdenes de compras seleccionadas, determine que la compra fue requerida debidamente.
- Para órdenes de compra seleccionadas, examine los informes de recepción adjuntos, verificando el ingreso de tales productos.

Distribución Apropiada de Costos a Activos, Gastos, u Otras Cuentas:

La verificación de la efectividad de los procedimientos para distribuir costos a las cuentas, puede también lograrse en conjunto con la auditoría del sistema de control de inventarios o cuentas de gastos. Los siguientes procedimientos deben ser considerados en cualquier sección del programa.

- Verifique los posteos de las partidas por las compras en el auxiliar y su aplicación contable.
- Examine los informes de recepción por un período anterior a la fecha de cierre, para confirmar que se hayan hecho las provisiones correspondientes.

Si se han Registrado Todos los Pasivos por Productos Recibidos:

- Obtenga un listado de cuentas por pagar a la fecha del balance y concílielo con el libro mayor.
- Pruebe la validez de los saldos contra documentos justificativos.
- Solicite estados de cuenta a la fecha del balance, de los principales proveedores.
- Compare los estados de cuenta de los proveedores con los saldos, e investigue las diferencias.

- Revise las devoluciones de compras en base selectiva, examine los documentos justificativos y determine que el crédito correspondiente fue registrado.
- Determine que se efectuó el corte adecuado de recepción, refiérase a la sección de inventario para procedimientos de auditoría relacionados con cortes.
- Determine que las provisiones al cierre son razonables, buscando los pasivos no registrados. Tal revisión debe comprender los cheques, informes de recepción, y otros comprobantes importantes.

Los Costos y los Gastos no están Sobre-estimados por Errores de Procesamiento:

Los procedimientos deben incluir la prueba de la corrección aritmética de órdenes de compra y verificación de precios.

Que los Egresos Sean Válidos y Hayan Sido Registrados Debidamente:

- Verifique los pagos seleccionados a proveedores contra el auxiliar de cuentas por pagar.
- Examine el libro de bancos por un período posterior al cierre, para comprobar si los pagos realizados corresponden a pasivos registrados a la fecha del balance.
- Compruebe, en base selectiva, que los comprobantes pagados están completos. Revise los comprobantes para evidencia de aprobación, distribución de cuentas y cancelación correcta.
- Determine que los descuentos en facturas son considerados y registrados correctamente.

#### 5.4: Gastos pagados por Adelantado y Otros Activos

Los gastos pagados por anticipado representan desembolsos por los cuales aún no se ha recibido el beneficio. Los cargos diferidos son análogos a los gastos pagados por anticipado, pe-

ro son normalmente clasificados como no circulantes en vez de circulantes. La clasificación depende de cuándo se esperan recibir los beneficios futuros. Para que los gastos pagados por anticipado y los cargos diferidos sean válidos, los ingresos futuros anticipados deben ser suficientes para absorber el gasto relacionado. Ejemplos de cargos diferidos son costos de investigación y desarrollo, gastos de organización, etc. Otros activos normalmente representan activos misceláneos a largo plazo de la entidad que no son clasificables en ningún otro grupo.

Los activos intangibles son partidas que poseen un valor económico, pero que les falta sustancia física; éstos son: derechos de clientela, patentes, derechos de autor, fórmulas de producción, marcas de fábrica, nombre de productos, franquicias y otros similares. La primera inquietud en la auditoría con respecto a activos intangibles se relaciona con determinar si el costo registrado será recobrable de futuros ingresos. Si no hay beneficio futuro atribuible a estos tipos de costos, poca justificación existe para registrarlos como activos. Además, debido a que la mayoría de los activos intangibles son de existencia limitada, el auditor debe preocuparse de la amortización adecuada de los costos registrados, en los periodos contables apropiados.

#### OBJETIVOS DE AUDITORIA

- Clasificación en base a recibir beneficios futuros.
- Adecuada clasificación a circulante y no circulante.
- Amortización razonable y consistente.
- Propiedad de la empresa.

#### CARACTERISTICAS PRINCIPALES DE CONTROL INTERNO

- Que los egresos correspondientes a gastos pagados por adelantado, cargos diferidos e intangibles, hayan sido autorizados debidamente y exista evidencia comprobatoria.

- En el caso de los seguros pagados por adelantado, que un funcionario responsable controle y revise periódicamente los seguros vigentes en relación a los montos y riesgos asegurados.
- Que mantenga un adecuado control de las amortizaciones en base a los periodos en los cuales se obtienen los beneficios.
- Que se haya establecido una política para reconocer una adecuada clasificación de este tipo de desembolsos.

#### PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA SUGERIDOS

##### Gastos Pagados por Adelantado y Otros Activos:

La naturaleza de estas partidas, junto con el marco de tiempo sobre el cual son esperados estos beneficios, son tales, que el auditor necesita hacer una evaluación crítica de la propiedad de diferirlos a periodos futuros.

- Determinar si el saldo y propiedad de las partidas son razonables en vista del tamaño de la compañía y sus operaciones.
- Examen de documentos justificativos para las adiciones y verificar los cálculos del cliente de lo cargado a gastos y costos en el periodo.
- Determinar que los beneficios futuros pueden ser razonablemente esperados.
- Revisar los periodos en los que se van a realizar los beneficios futuros para determinar la razonabilidad de la amortización.
- Considerar el envío de confirmaciones directas a compañías aseguradoras y otros, con el objeto de comprobar endosos, beneficiarios, reclamos y la vigencia de pólizas, y cualquier información que compruebe la propiedad de los activos registrados por el cliente.

- Preparar una sumaria de los diferentes valores cargados en las cuentas de gastos pagados por anticipado y otros activos, y realizar las pruebas sustantivas que se consideren necesarias.

#### Activos Intangibles:

- Evaluar la probabilidad de que los costos beneficien períodos futuros, y considerar la necesidad de liquidarlos.
- Examinar los documentos de soporte para validar la razonabilidad de los costos registrados.
- Revisar la propiedad de las operaciones del período, adiciones y cancelaciones.
- Revisar y evaluar lo adecuado del gasto de amortización para el período.

#### 5.5. Inmuebles, Maquinaria y Equipo

Mientras que la auditoría de las partidas que forman el activo fijo no es de una importancia primaria para el auditor, habrá ocasiones en que esta área si sea importante.

#### OBJETIVOS DE AUDITORIA

- Existencia física y propiedad.
- Activos registrados al costo con acumulación de depreciación apropiada.
- Los métodos de depreciación utilizados son correctos y aplicados consistentemente.
- Diferenciación adecuada entre partidas capitalizables o de gastos.
- Que la disposición de los activos haya sido registrada adecuadamente, y reconocida la pérdida o ganancia.

#### CARACTERISTICAS PRINCIPALES DE CONTROL INTERNO

##### Adquisiciones y Disminuciones

- Que todas las adquisiciones y retiros de activos fijos,

sean autorizados por la Junta Directiva o por un Comité asignado para ello.

- Cuando se adquieran activos fijos y se soliciten cotizaciones, deben compararse con las facturas y con el monto autorizado para la compra.
- Al ingresar el activo adquirido, este debe ser revisado, identificado y asegurado oportunamente. En el caso de retiro por ventas y otros, también debe notificarse a la compañía aseguradora.
- Que exista un método apropiado para distinguir entre partidas capitalizables y gastos de reparación y mantenimiento.
- Que las personas que manejan los registros auxiliares de activo fijo, sean independientes de quien ejerce un control físico de los bienes.
- Que se efectúen periódicamente inventarios físicos y se comparen con los registros, además, se realicen conciliaciones mensuales entre los registros auxiliares y el libro mayor.
- Se mantengan registros detallados que incluyan la descripción, el costo y la depreciación acumulada.

#### PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA SUGERIDOS

##### Existencia Física y Propiedad:

- Considerar el examen físico de los activos seleccionados y de las adiciones durante el período bajo examen.
- Revisar las actas con respecto a la autorización de adiciones o disposiciones mayores.
- Examinar el título de propiedad.

##### Activos Registrados al Costo menos Depreciación Acumulada:

- Obtener un detalle resumen de los activos fijos, y de la depreciación acumulada, conciliándola con el libro mayor.
- Obtener un análisis de las adiciones del activo fijo, y examinar la documentación de las partidas seleccionadas.

- Conciliar las adiciones a la depreciación acumulada contra las cuentas de gastos relacionadas.

Los Métodos de Depreciación Utilizados son Correctos y Aplicados Consistentemente:

- Identifique el método para reconocer la depreciación para cada clase principal de activo.
- Cerciorarse de que la vida útil estimada para cada grupo de activo es razonable.

Diferenciación Adecuada entre Partidas Capitalizables o de Gastos:

- Cerciorarse de la razonabilidad de la política de capitalización utilizada por el cliente.
- Examinar los documentos de soporte para las partidas seleccionadas, cargadas a reparación y mantenimiento, y comprobar de que representan partidas de gastos.

Que la Disposición de los Activos haya sido Registrada Adecuadamente y Reconocida la Pérdida o Ganancia:

- Obtener una lista de las disminuciones de activo fijo y conciliarla con el libro mayor.
- Examinar los ingresos provenientes de las ventas seleccionadas.
- Verificar la ganancia o pérdida, y compararla con los asientos en el libro mayor.

## 5.6. Inversiones y Valores

La inversión en valores representa una inversión de fondos en exceso (inversión temporal) o una inversión con el propósito de controlar una afiliada o compañía (inversión permanente).

OBJETIVOS DE AUDITORIA

- Existencia física y propiedad.

- Valuación y Clasificación Apropiada.
- Reconocimiento adecuado del ingreso por dividendos o intereses, y de la ganancia o pérdida en disposición.

#### CARACTERISTICAS PRINCIPALES DE CONTROL INTERNO

- Que todas las inversiones en valores sean autorizadas por la Junta Directiva o por otro funcionario designado.
- Que todos los valores, Bonos, Acciones, etc., estén en una caja fuerte o bajo custodia en un banco o cualquier otro tipo de resguardo, que los mantenga protegidos contra cualquier uso indebido.
- Que existan registros auxiliares en los cuales se lleven detalles suficientes de las inversiones.
- Que estén debidamente actualizados los registros, y éstos se encuentran bajo responsabilidad de personas que no tienen acceso a los valores o inversiones.
- Que se practiquen arquez sorpresivos por personas autorizadas.

#### PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA SUGERIDOS

##### Existencia Física y Propiedad:

- Obtener un listado de valores clasificados en: 1) inversiones a corto plazo, 2) inversiones a largo plazo, 3) compañías afiliadas, y 4) otros. Concllielo con el libro mayor.
- Inspección física de la documentación de las inversiones en poder del cliente. Esta debe hacerse antes o a la fecha del balance.
- Obtener confirmación directa de los valores en poder de terceros. Si tales valores son importantes, considere inspeccionarlos físicamente.
- Indagar sobre pignoraciones o restricciones en las inversiones.



Valuación Adecuada:

- Cerciorarse sobre la base de valuación de las inversiones y determinar si están de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Verificar las compras durante el periodo por medio de documentos justificativos. Cerciorarse que los honorarios y otros costos de adquisición, han sido contabilizados apropiadamente.

Reconocimiento Adecuado del Ingreso por Dividendos o Intereses y de la Ganancia o Pérdida en Disposición:

- Verificar el cálculo de los ingresos hecho por el cliente y de las acumulaciones para ingresos por dividendos, intereses, etc.
- Comprobación de los ingresos por intereses y dividendos pagados contra las confirmaciones recibidas por el emisor.

5.7. Inventarios y Costo de Ventas

Los inventarios y sus correspondientes costos de venta normalmente representan una de las áreas más críticas en una empresa comercial e industrial. Siempre que los inventarios representen una partida importante en los estados financieros, el auditor debe concentrar sus esfuerzos de auditoría en esta área.

OBJETIVOS DE AUDITORIA

- Existencia física y Propiedad.
- Inclusión apropiada de todos los costos directos e indirectos.
- Compensación adecuada de los costos asociada con las ventas.
- Valuación razonable, de manera que los costos registrados sean recuperados a través de ventas futuras.

- Corte adecuado de ventas y compras del período.
- Que los métodos de contabilidad empleados sean aceptables y consistentes con años anteriores.

#### CARACTERISTICAS PRINCIPALES DE CONTROL INTERNO

##### Custodia:

- Que exista una definición clara de las responsabilidades para las personas encargadas de la custodia de las diferentes partidas de inventario.
- Que exista una protección física y acceso restringido para las diferentes partidas de inventario, previniendo robos, deterioro físico, manejos indebidos, etc.
- Que se verifiquen las cantidades recibidas contra los informes de recepción y producción.
- Que los materiales y productos de la bodega se despachen únicamente con la presentación de facturas, envíos o requisiciones prenumeradas y autorizadas.
- Que se identifiquen periódicamente los materiales o productos obsoletos, dañados o de lento movimiento, y que un funcionario responsable apruebe el retiro o disposición de estas existencias.

##### Registros y Contabilización:

- Que además del registro de bodega en unidades se lleven registros de control de inventario permanente en unidades y valores en el departamento de contabilidad, y las personas que los manejen sean independientes de los que custodian las existencias.
- Que los registros auxiliares se concilien periódicamente con el saldo del libro mayor.
- Que exista un sistema de costos debidamente controlado e integrado a la contabilidad, y el método de valuación sea consistente.

- Deben realizarse periódicamente conteos físicos, planificados y supervisados, con el objeto de que las existencias se comparen con los registros auxiliares de inventario permanente y se establezca un adecuado corte del período.
- Los ajustes por sobrantes o faltantes entre los inventarios físicos y los registros de inventario permanente, deben ser autorizados por un funcionario responsable.

#### PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA SUGERIDOS

##### Existencia Física y Propiedad:

La toma física del inventario por el cliente debe ser observada, asegurándose de que los procedimientos utilizados por él en el inventario físico, son adecuados con respecto a:

- Instrucciones.
- Supervisión.
- Separación de artículos para facilitar el conteo.
- Identificación adecuada de los productos.
- Identificación de las existencias obsoletas o de movimiento lento.
- Control del movimiento de existencias durante el inventario físico.
- Control de tarjetas de inventario.
- Procedimientos de corte adecuados.

Si los procedimientos para el inventario físico son adecuados, el propósito de observar la toma del inventario es principalmente el de asegurarse que el personal del cliente está siguiendo esos procedimientos. Por lo tanto, no es totalmente necesario efectuar pruebas extensivas de conteo, ya que no se está tratando de probar la corrección de todo el conteo, sino satisfacerse de que se han observado los procedimientos establecidos. Los siguientes procedimientos son los normalmente apropiados cuando se observa el inventario físico:

- Efectuar pruebas de una cantidad representativa de artículos, de manera que se cubran las categorías principales del inventario. Normalmente es aconsejable concentrar el conteo en artículos de mayor valor en términos monetarios.
- Identificar la existencia de artículos inservibles u obsoletos.
- Verificar que todos los artículos sean contados.
- Obtener una relación de las últimas entradas y salidas en bodega, y verificar posteriormente el corte de documentos.

Si los procedimientos del cliente para la toma física de los inventarios son deficientes, será necesario extender el alcance de las pruebas de conteo.

Deberá obtenerse del cliente la relación del inventario final, considerando los siguientes procedimientos:

- Verificar la corrección aritmética.
- Comparar las pruebas de conteo físico con las cantidades registradas según contabilidad.
- Verificar que los cortes de formas hayan sido adecuadamente efectuados.

**Inclusión Apropiaada de Todos los Costos Directos e Indirectos:**

Este aspecto de la auditoría es más importante cuando el cliente es una compañía manufacturera con costos de producción sustanciales. El auditor deberá poner interés en verificar que el sistema de contabilidad de costos sea adecuado. Al verificar el costo de la producción en proceso y de los productos terminados, se deberán considerar los siguientes procedimientos:

- Revisar el sistema de costos en uso y verificar lo adecuado de la composición y prorratio de los gastos indirectos de fábrica; esta revisión deberá incluir una evaluación sobre la razonabilidad de las bases utilizadas para la distribución de los gastos indirectos en los respectivos departamentos, y la identificación de los gastos como indirectos o costos del período.

Para los artículos comprados e incluidos en las relaciones del inventario final, deberán cotejarse contra las facturas correspondientes (normalmente las más recientes), y se deberá evaluar el tratamiento adecuado de los fletes, derechos de aduana, descuentos, etc.

**Compensación Adecuada de los Costos Asociada con las Ventas:**

Si el cliente mantiene registros de inventario permanente en cantidades y valores, puede ser relativamente sencillo verificar selectivamente los créditos de esos registros contra los documentos de ventas correspondientes. En muchos casos, es también posible efectuar una prueba global para verificar la razonabilidad de las cifras cargadas al costo de ventas, preparando una conciliación del inventario inicial, los costos de producción del período o las compras y el inventario final.

**Valuación Razonable, de Manera que los Costos Registrados sean Recuperados a través de las Ventas Futuras:**

Una vez satisfecho de que todos los costos fueron incluidos en el inventario, y que ha sido efectuada una compensación adecuada de los costos en relación con las ventas, el auditor debe determinar que los costos registrados no sean en exceso del valor de realización. Por lo tanto, los siguientes procedimientos deben ser considerados:

- Revisar los precios de venta más recientes y determinar que no son menores que el costo.
- En algunos casos (Ejemplo: artículos de movimiento lento), es recomendable revisar las ventas del mes siguiente a la fecha del balance, con objeto de determinar el precio real de venta e identificar particularmente con los descuentos excesivos y las condiciones de ventas.

#### Corte Adecuado de Compras y Ventas del Período:

En la auditoría de inventarios es muy importante determinar que se haya efectuado un corte adecuado de operaciones. Esta es un área en donde la gerencia puede fácilmente pasar por alto los procedimientos de control establecidos, con el propósito de lograr las utilidades deseadas para el período.

#### Corte de Compras:

- Cotejar los últimos informes de recepción anotados durante la observación del inventario físico, contra los registros auxiliares.
- Durante cierto período después de la fecha del inventario físico, verificar las facturas de proveedores contra los informes de recepción y viceversa, y las notas de débito (devoluciones de compras) contra las salidas de bodega.
- Considerar la necesidad de solicitar a los proveedores principales envíen un estado de cuentas indicando las facturas pendientes de pago, y conciliar las respuestas contra los registros auxiliares de cuentas por pagar.

#### Corte de Ventas:

- Cotejar las últimas facturas anotadas durante la observación del inventario físico, contra el registro auxiliar. Además, verificar que los costos relativos a esas ventas fueron registrados adecuadamente.

### 5.8. Documentos por Pagar, Deuda a Largo Plazo, Otros Pasivos y Gastos Acumulados

Los documentos por pagar representan evidencia escrita de las deudas. Los clientes pueden obtener financiamiento de diferentes clases. Es importante para los auditores el comprender los términos contractuales, ya que puede haber restricciones impuestas por el acreedor que pueden tener efecto en los estados financieros.

#### OBJETIVOS DE AUDITORIA

- Todos los pasivos están registrados debidamente.
- Clasificación adecuada a corto o a largo plazo.
- Reconocimiento adecuado del gasto por interés y su acumulación.
- Revelación adecuada en los estados financieros.

#### CARACTERISTICAS PRINCIPALES DE CONTROL INTERNO

- Que todos los préstamos y obligaciones de la empresa hayan sido autorizadas por la Junta Directiva o por un funcionario designado.
- Que en el libro de Actas de Junta Directiva se especifiquen las condiciones de términos contractuales, plazos, tipo de intereses, garantías, etc., por las obligaciones pactadas.
- Que se mantenga un registro auxiliar de documentos por pagar, obligaciones e intereses, que faciliten determinar los pagos realizados, y que se concilie periódicamente con el libro mayor.
- Que se custodien y cancelen debidamente los documentos por las obligaciones pagadas.
- Que se registren oportunamente los gastos por intereses, y las aplicaciones y cálculos se revisen antes de su contabilización.
- Que existan procedimientos formales efectivos para determinar el cumplimiento de las cláusulas contractuales de cada una de las obligaciones.

#### PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA SUGERIDOS

Todos los Pasivos Deben Estar Registrados Debidamente:

- Obtener una relación de documentos por pagar clasificados a corto o largo plazo, y conciliarla con el libro Mayor.
- Obtener confirmaciones de los saldos por pagar y condiciones de la deuda, incluyendo garantías y restricciones de los acreedores.

- Comprobar pagos importantes y nuevos préstamos, con los documentos respectivos y actualizar el archivo permanente.

#### Clasificación Adecuada a Corto o Largo Plazo:

- Revisar el cálculo del cliente de la porción a largo plazo para su conformidad y presentación en el balance a la fecha de cierre.

#### Reconocimiento Adecuado del Gasto por interés y su acumulación:

- Revisar el cálculo y contabilización de los intereses para el período.
- Revisar los pagos posteriores para comprobar la validez de la provisión a la fecha de cierre.
- Relacionar con las cuentas de resultado, las provisiones y cálculos verificados.

#### Revelación Adecuada en los Estados Financieros:

- Determinar si hay activos de la compañía que estén garantizando las obligaciones contraídas.
- Revisar los contratos por préstamos u obligaciones para determinar si entre sus cláusulas, hay alguna restricción a las utilidades acumuladas.
- Incluir las garantías, pignoraciones o restricciones sobre préstamos en una nota a los estados financieros.

#### Otros Pasivos y Gastos Acumulados

Estos pueden representar cualquier cantidad de partidas diferentes, no son usualmente significativos en relación a los estados financieros en conjunto. Las partidas más comunes que se incluyen bajo este título son:

- (1) Retenciones,
- (2) Sueldos acumulados y otras prestaciones por pagar,
- (3) Impuestos por pagar que no sea el impuesto sobre la renta y
- (4) Otras cuentas por pagar.

Al examinar otros pasivos, usualmente es suficiente obtener una



cédula de las partidas incluidas en esta sección, reconciliar los totales con el libro mayor y desarrollar ciertos procedimientos, tales como:

- Verificar cálculos matemáticos.
- Asegurarse de la adecuada relación entre las cuentas de gasto y la acumulación.
- Comparar los saldos del período actual con los saldos de períodos anteriores e investigar las variaciones significativas.
- Verificar lo adecuado de la clasificación en el balance general.
- Revisar las actas y operaciones posteriores a la fecha del balance general, para asegurarse de que no hay pasivos sin registrar.

En el caso de los créditos diferidos, usualmente representan partidas de ingresos que no han sido reconocidas. Estas cuentas frecuentemente son de importancia primordial, pero normalmente son verificadas en conexión con el examen realizado del proceso que genera los ingresos.

#### 5.9. Impuesto Sobre la Renta

Por el impacto de los impuestos en el Estado de Resultados, el auditor debe preocuparse por la razonabilidad de la provisión para impuestos, debido a que usualmente no hay control interno de esta función; los procedimientos de auditoría utilizados serán dirigidos hacia verificar la razonabilidad de los montos registrados en los estados financieros.

#### OBJETIVOS DE AUDITORIA

- Razonabilidad de la Provisión.
- Identificación de partidas no gravables y gastos no deducibles.

#### PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA SUGERIDOS

- Obtener un análisis de los periodos por concepto de Impuesto sobre la renta por pagar, y conciliar su saldo con las cifras que presenta el libro mayor.
- Verificar que los gastos no deducibles y deducibles especiales y los ingresos no gravables, están de acuerdo con la ley del Impuesto sobre la Renta. Comprobar cálculos aritméticos.
- Preparar una sumaria y dejar la evidencia suficiente del trabajo realizado.
- Referenciar las cuentas de gastos e ingresos correspondientes para aquellas partidas no gravables, y gastos no deducibles.
- Verificar e investigar si el cliente no ha dejado de incluir algún gasto no deducible material, que afecte el cómputo del impuesto al final del año.

#### 5.10. Patrimonio de los Accionistas

El patrimonio de los accionistas (capital contable) representa la inversión por los dueños de la compañía, más el incremento o la disminución de esa inversión resultante de operaciones, o bien las utilidades reinvertidas. Usualmente hay pocos problemas en la verificación de los montos registrados en el patrimonio social, debido a la existencia de documentos requeridos por la Ley.

#### OBJETIVOS DE AUDITORIA

- Adecuada Clasificación de los componentes del Patrimonio de los accionistas.
- Cumplimiento de Disposiciones Legales.

#### CARACTERISTICAS PRINCIPALES DEL CONTROL INTERNO

- Que existán certificados de acciones prenumerados y bajo la custodia de un funcionario responsable, manteniendo un regis-

- tro auxiliar de control en el que se detallen los nombres de los accionistas, número de acciones, fecha de adquisición, etc., y éste se concilie periódicamente con el saldo del libro mayor.
- Que las personas que custodian los certificados sean independientes de quienes los autorizan y manejan el registro auxiliar.
  - Que los certificados de acciones que se traspasen, anulen o cancelen, se adjunten al talonario para su control.
  - Que para las acciones, las reservas legales y las utilidades por distribuir, se mantenga la práctica de cumplir con las disposiciones legales.
  - Adecuado control de los egresos por dividendos.

#### PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA SUGERIDOS

- Preparar una sumaria de todas las partidas que forman el patrimonio y cotejar los saldos contra el libro mayor. El saldo de capital social es conveniente cotejarlo contra el registro de accionistas y el talonario de acciones.
- Si se han declarado dividendos, verificar el punto de acta correspondiente. Examinar los cheques emitidos y su apropiada contabilización.
- Documentar adecuadamente los cambios ocurridos durante el período, con escrituras de aumento de capital, acuerdos de Junta General, y en el caso de las utilidades es conveniente realizar una conciliación desde el último balance auditado y considerar los aspectos fiscales correspondientes.

#### 5.11. Compromisos y Contingencias

El auditor tiene la responsabilidad de determinar si hay compromisos no usuales o pasivos contingentes que puedan afectar los estados financieros, ya sea a través de un ajuste o de una nota.

#### OBJETIVOS DE AUDITORIA

- . Identificación y Revelación adecuada.

Los siguientes procedimientos de auditoría son los que normalmente se consideran como los apropiados para hacer esta investigación:

- Revisar los honorarios legales pagados durante el período, que evidencien la existencia de un pasivo contingente.
- Asegurarse que las solicitudes de confirmación han sido enviadas a todos los abogados con quienes la compañía tuvo relaciones durante el período.
- Discutir con ejecutivos responsables de la compañía, y evaluar sobre posibles compromisos y pasivos contingentes.

Los compromisos y pasivos contingentes más usuales son:

##### Compromisos:

- Montos o precios excesivos en compromisos de compras pendientes.
- Contratos de venta a precios más bajos que el mercado o por debajo del costo.
- Contratos para adquirir o para disponer de activos fijos.
- Compromisos de arrendamientos.

##### Pasivos Contingentes:

- Partidas mencionadas en las cartas de los abogados.
- Reclamaciones pendientes aún no sometidas a los abogados.
- Reparos por impuestos Fiscales adicionales.
- Documentos descontados.
- Endosos, avales y garantías importantes.

#### 5.12. Planillas.

##### OBJETIVOS DE AUDITORIA

Registro y Distribución Contable Apropiada.

- Adecuado reconocimiento de prestaciones sociales y sus pasivos correspondientes.

#### CARACTERISTICAS PRINCIPALES DE CONTROL INTERNO

- Que personas distintas preparen, revisen, aprueben y paguen las planillas de sueldos, salarios, horas extras, etc.
- Que se mantengan registros individuales actualizados de control del personal y que cualquier cambio, aumento o disminución sea aprobado por un funcionario responsable.
- Cuando la planilla se prepare en base a tarjetas de control de tiempo, éstas deben ser verificadas, revisadas y aprobadas por personas independientes. Las horas extras deben ser autorizadas por un funcionario responsable.
- Cuando la planilla es pagada por medio de cheque las personas que los firman deben ser independientes de quienes las preparan y las pagan. Si son pagadas en efectivo las personas que realizan esta función deben ser independientes de quienes autorizan, preparan e incluyen el efectivo en los sobres. Las funciones del pagador deben rotarse periódicamente.

#### PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA SUGERIDOS

- Seleccionar un período de tiempo (un mes o una quincena) para efectuar la prueba de sueldos y comparar lo pagado durante ese período contra recibos firmados, contratos de trabajo, archivos de personal, registros de tiempo y cheque emitido o desembolsos de caja.
- Asegúrese de la corrección y pago de las deducciones a empleados por impuestos sobre la renta, seguro social, cuotas sindicales, etc.
- Comprobar la exactitud aritmética de la nómina y la corrección de su distribución a las cuentas.
- Revise la primera planilla después de la fecha del balance general y verifique que se reconocieron apropiadamente los costos y gastos incurridos antes de esa fecha.
- Si se considera necesario, observe sorpresivamente el pago de una planilla.

CAPITULO IV

ESTRUCTURACION Y METODOLOGIA PARA DESARROLLAR UN PROGRAMA DE

AUDITORIA A LA MEDIDA

1. Información General

El desarrollo del caso práctico que se incluye en este capítulo, ha sido preparado con el propósito de ejemplificar la implementación de un programa de auditoría a la medida, y facilitar la comprensión de la metodología descrita en cada uno de los capítulos anteriores.

Se hace énfasis en la importancia de la fase de planeación, la evaluación del control interno como base para determinar la extensión, alcance y oportunidad de las pruebas, la revisión analítica como herramienta de apoyo para la identificación de áreas críticas o de importancia; todos estos elementos son fundamentales para la preparación, diseño y modificación de un programa de auditoría a la medida.

El ejemplo se ha diseñado para el ciclo de Ingreso-Despacho-Ventas-Cuentas por Cobrar de una empresa dedicada a la compra y venta de tejidos en el mercado nacional.

Debido a que el auditor externo fue contratado a mediados del segundo semestre de 1983, debe considerarse que el memorándum de planeación y la revisión analítica preliminar, fueron preparadas con las cifras disponibles al 30 de Septiembre del mismo año. Por efectos prácticos solo se le incluye la revisión analítica final. Además se presenta un memorándum de la evaluación de los controles generales y para los controles específicos se incluye en forma combinada un cuestionario y una descripción narrativa correspondiente al ciclo de Ingresos-Despachos-Ventas-Cuentas por Cobrar.

Con los elementos anteriores se ha preparado y desarrollado un programa de auditoría a la medida que comprende: los objetivos de auditoría, características principales de control interno existentes, y los procedimientos a realizar con las pruebas sustantivas y de cumplimiento utilizando el muestreo no estadístico o a criterio y el muestreo estadístico por el método de atributos.

## 2. Desarrollo del Caso Práctico

### 2.1. Memorándum de Planeación

#### NATURALEZA Y FINALIDAD DE LA EMPRESA

Es una sociedad anónima de capital variable, entre otras, la principal finalidad es la compra y venta de toda clase de tejidos, sus compras son realizadas localmente (30%) y el resto con proveedores del área centroamericana. Sus ventas son principalmente al por mayor, su mercado y demanda está orientado a fábricas y confeccionistas de ropa y prendas de vestir.

Empresa Ejemplo, S. A. de C.V., fue constituida bajo las leyes de la República de El Salvador, como Sociedad Anónima de Capital Variable, por medio de escritura pública, el día 20 de noviembre de 1974 e inscrita al No. 78 del Libro XII del Registro de Comercio.

#### PROPIEDAD Y CAPITAL SOCIAL

Básicamente es una empresa comercial, y su capital social está formado por 10,000 acciones comunes de ₡100 cada una, las cuales a esta fecha y según los registros de accionistas están en poder de la familia Rosse, así:

<u>ACCIONISTA</u>	<u>SUSCRITO</u>	<u>PAGADO</u>	<u>ACCIONES</u>
Carlos Rosse	400,000	400,000	4,000
María de Rosse	100,000	100,000	1,000
Josefa de Rosse	100,000	100,000	1,000
Claudio Rosse	400,000	400,000	4,000
	<u>₡1,000,000</u>	<u>₡1,000,000</u>	<u>10,000</u>

El capital de fundación es igual al capital mínimo y de acuerdo con la escritura de constitución es de ₡300,000.

La administración está confiada a una Junta Directiva de la

cual Claudio Rosse es el presidente y el resto de los accionistas son directivos. Existe un organigrama que detalla el orden jerárquico y de responsabilidad.

#### OBJETIVOS DE LA EMPRESA

A corto y largo plazo la empresa considera que sus márgenes de ganancia se mantendrán estables, y para aumentarlos proyecta establecer una cadena de tiendas para ventas al detalle, incluyendo otros artículos complementarios.

Para llevar a cabo lo anterior, la empresa ha adquirido un terreno adicional para futura ampliación del edificio donde tiene sus bodegas, además, de un local en metrocentro para montar en 1984, la primera sala de ventas.

#### ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL

En el sistema de organización, los puestos claves son desempeñados por miembros de la familia Rosse, así:

<u>CARGO</u>	<u>NOMBRE</u>
Gerente General	Carlos Rosse
Gerente de Ventas	Claudio Rosse

En la estructura administrativa las jefaturas son desempeñadas por particulares, y estos son: Jefe de Créditos y Cobros, Jefe del Departamento de Contabilidad y Jefe de Bodega.

#### FINANCIAMIENTO Y CAPITALIZACION

La empresa goza de un buen prestigio financiero en el sistema bancario, y sus principales proveedores de fondos son el Banco Cuscatlán y el Banco de Comercio.

A finales del año 1982 el Banco Cuscatlán, S. A. otorgó un préstamo por Ø800,000 a tres años plazo, incluyendo uno de gracia, con vencimiento el 31 de Diciembre de 1986, al 16% anual.



Este préstamo fue destinado tal como fue proyectado, para capital de trabajo (Q600,000) y para adquisición de inmuebles (Q200,000).

El préstamo está garantizado con el edificio, terreno e instalaciones que ocupa la compañía en su domicilio principal.

En los últimos cinco años, la Compañía ha reinvertido sus utilidades y ha aumentado el capital social.

#### MERCADO Y COMPETENCIA

Los competidores principales en el mercado local son los demás distribuidores de sus proveedores, tanto de los locales como del exterior, sin embargo, podemos mencionar que entre los más importantes están:

- . Telas y Lonas de Centroamerica, S. A.
- . Almacenes El Buen Precio, S. A.
- . Distribuidora Textil y Cía.
- . R. A. Representaciones y Cía.
- . J.W. Rinaldi y Co.

La posición del cliente en el mercado es adecuada y mantiene su prestigio desde hace varios años. Aún con la situación del país, problemas económicos y políticos, los márgenes de ganancia se han mantenido y su perspectiva se mantendrá estable según opinión de la administración. Los principales productos han conservado una rentabilidad bruta en los últimos años, de aproximadamente un 19%.

#### VENTAS Y SERVICIOS

Los principales productos que distribuye o comercializa en todo el país son:

- Weistband
- Lona Pesada
- Gabardina 45-T-96
- Popelina

Estos productos son tradicionales y algunos son de su exclusiva distribución desde hace muchos años.

En los demás productos compete con los distribuidores antes mencionados, y en ocasiones realiza ofertas especiales para desplazar determinada tela; podemos decir que la empresa compra para revender muchas telas que no son fabricadas en El Salvador. La distribución de sus productos es por transporte terrestre, en vehículos propiedad de la empresa.

El comportamiento de las ventas en los últimos años al 30 de Septiembre, es como sigue:

<u>AÑO</u>	<u>MONTO</u>
1983	∅ 7,488,120
1982	5,177,400
1981	3,677,100

#### AREAS CRITICAS O DE IMPORTANCIA

Considerando el volumen y la actividad de la compañía, así como su significado y la revisión analítica al 30 de Septiembre de 1983; se han determinado como áreas críticas de importancia para la auditoría de los Estados Financieros al 31 de Diciembre de 1983, las siguientes:

#### Ingresos - Ventas - Cuentas por Cobrar - Despachos:

Básicamente las cuentas por cobrar comerciales (clientes) aumentaron un 75% en relación con el año anterior y la morosidad aumentó en un 10 a 15% en promedio durante el periodo.

Lo anterior se debió principalmente a que para mantener el

nivel de ventas y aumentarlo, la Compañía amplió los plazos de crédito de 30 días a 45 y 60 días para clientes tradicionales, y al contrario del año anterior, en este período prevaleció más el crédito que la venta de contado.

La Compañía aumentó nuevos clientes, pero sin embargo, su principal cliente Fábrica de Pantalones El Rodeo, S.A. disminuyó sus compras para este período; el resto de clientes hizo uso del crédito y a excepción de Almacén Montecristo, Distribuidora de Tejas y Camisas; los demás están pagando razonablemente.

Las cuentas por cobrar comerciales representan del activo total un 28% aproximadamente, la Compañía no concede descuentos ni acepta devoluciones.

Con la política anterior, las ventas aumentaron en un 45% respecto al año 1982 y el margen de ganancia se mantuvo.

Para el control de esta área se mantienen tarjetas auxiliares para cada cliente, y las mismas son cuadradas mensualmente y se elabora un análisis de morosidad para uso de la gerencia; únicamente el gerente aprueba los créditos y los autoriza, además, es la gerencia la que define las políticas de crédito.

Existen listas de precios para cada artículo, las facturas son prenumeradas, los pedidos son autorizados, se liquidan adecuadamente los cobradores y se revisan y controlan todas las aplicaciones contables.

Durante este período la administración no ha considerado aumentar la provisión para posibles pérdidas de cuentas incobrables, ya que según su juicio, éstas son cobrables y no hay riesgo sobre la cartera al 30 de Septiembre de 1983.

#### Inventarios - Cuentas por Pagar:

Durante el presente ejercicio y principalmente en el último tri

mestre, la compañía aumentó sus compras de telas con proveedores de Guatemala, debido principalmente a que existen nuevas y mejoradas tendencias del mercado, la moda por la época navideña y tratando de conseguir mejores precios.

Esto ha ocasionado que los inventarios aumentaran en relación con el año anterior en un 32% aproximadamente y que las compras aumentaran en 35% , siempre en relación con el período anterior.

La Compañía valúa sus existencias bajo el método del costo promedio, siempre manteniendo sus existencias conservadoramente al costo o mercado lo que fuera menor.

En la actualidad han existido algunos problemas con un reclamo que se hizo a una compañía de Seguros de E.E.U.U. por una importación que se recibió en mal estado el año anterior; para lo cual revisaremos la valuación de esta partida y su clasificación.

En relación con la obsolescencia de inventarios, la compañía ha mantenido la práctica de reconocer al final de cada período de acuerdo al criterio de la gerencia, cualquier pérdida por obsolescencia, sin embargo, el año anterior no se hizo este reconocimiento. En nuestras pruebas de observación de inventarios verificaremos esta situación.

La Compañía mantiene controles sobre esta área tales como:

- Tarjetas de Control de Kardex en bodega (Unidades)
- Tarjetas de control de Kardex en Contabilidad (unidades y valores)
- Ordenes de compra prenumeradas
- Contratos o pedidos autorizados
- Cuadratura mensual entre Kardex
- Inventarios físicos semestrales
- Control de entradas y salidas
- Personal responsable en la custodia y manejo.

Los proveedores Nacionales y del área Centroamericana (Guatemala) se han mantenido y tienen relaciones con la empresa desde hace varios años, asimismo conceden plazos de crédito entre 45 y 90 días fecha de factura.

Además, la Compañía no afronta ningún problema cambiario en relación a sus pagos con proveedores de Guatemala y de Centroamérica, ya que sus divisas las obtiene en el sistema financiero al cambio oficial.

#### SISTEMA DE CONTABILIDAD

El departamento de contabilidad está formado por cinco personas: el Contador General, tres auxiliares y una secretaria. La contabilidad es llevada en forma manual, pero la compañía ha adquirido en el mes de diciembre un mini-computador para manejar los clientes, facturación e inventarios y posteriormente incluirán la contabilidad.

Se preparan todos los meses balances generales, los cuales son remitidos a la Gerencia para su revisión y análisis; se considera en términos generales, que los Estados Financieros cumplen con principios de contabilidad generalmente aceptados.

La empresa tiene un catálogo y manual de aplicaciones contables autorizado por la Superintendencia, y la Contabilidad es registrada en libros autorizados; las operaciones en general son registradas con suficiente detalle que cualquier identificación de partidas anormales resulta práctico.

#### EMPLEADOS

El personal clave del cliente es el gerente general Sr. Carlos Rosse, además, la Compañía cuenta con un Gerente de Ventas, un Jefe de Contabilidad; Jefe de Créditos y Cobros, Jefe de Bode-

ga y 30 empleados más. (Ver lista de empleados, sueldos y prestaciones en el archivo permanente).

Las prestaciones sociales para empleados son las legales y se considera que las relaciones entre ambas partes son satisfactorias.

#### OBJETIVOS DEL EXAMEN

Nuestro objetivo principal será llevar a cabo un examen de los Estados Financieros por el período que terminará el 31 de diciembre de 1983 y emitir nuestra opinión o dictamen correspondiente.

Nuestro examen se llevará a cabo de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, por consiguiente, se incluirán las pruebas de los registros de contabilidad que sean necesarios y apropiados según las circunstancias.

Como resultado de nuestro examen, emitiremos informes de recomendaciones sobre aquellas deficiencias de control interno y procedimientos de contabilidad que resulten durante el transcurso de nuestro trabajo.

#### REQUERIMIENTOS Y FECHAS DE ENTREGA

Debido a que el cliente requiere los Estados Financieros auditados el 31 de marzo de 1984 a más tardar, entregará sus estados financieros con detalles al 25 de enero de 1984. En base a estos estados financieros se realizará la revisión analítica y serán reclasificados para propósitos de presentación.

Por lo tanto nuestras pruebas detalladas a continuación se realizarán, así:

<u>PRUEBAS</u>	<u>FECHAS</u>
Observación de Inventarios Físicos	31 de Diciembre de 1983
Envío de carta de instrucciones	10 de Noviembre de 1983
Envío de confirmaciones bancarias	2 de Enero de 1984
Envío de confirmaciones de Cuentas a Cobrar	10 de Enero de 1984
Envío de cartas de abogados	15 de Febrero de 1984
Envío de cartas de Compañías Aseguradoras	15 de Enero de 1984
Envío de confirmaciones de Cuentas por pagar	10 de Enero de 1984
Arqueos de Efectivo	2 de Enero de 1984

Un detalle estimado de las horas a emplear en el trabajo, es como sigue:

<u>PERSONAL DE AUDITORIA</u>	<u>HORAS</u>
Asistentes	140
Auditor Encargado	70
Gerente	25
Socio Responsable	<u>20</u>
Total	<u>255</u>

Para cumplir con este presupuesto, solicitaremos durante el desarrollo de nuestro trabajo la ayuda del cliente en la preparación de papelería básica y cédulas especiales, además, enviaremos una carta de instrucciones donde se detallará el material a necesitar.

#### PROCEDIMIENTOS Y PRUEBAS A REALIZAR

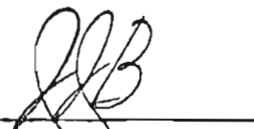
Un detalle general de los procedimientos y pruebas más importantes a realizar son:

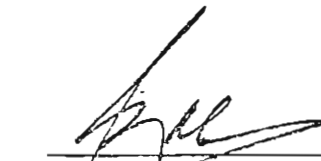
a) Revisión preliminar

- . Evaluación del control Interno
- . Planeación de la Auditoría
- . Prueba de Egresos
- . Prueba de Nóminas

b) Revisión Final

- . Revisión Analítica Final
- . Examen del Activo y Pasivo
- . Pruebas de Activo Fijo
- . Observación de Inventarios, Arqueos, etc.
- . Prueba de Facturación y Ventas
- . Prueba de Ingresos

  
Revisado por  
18-x-83

  
Preparado por  
15-x-83



2.2. Estados Financieros.

- Balances Comparativos al 31 de diciembre de 1983 y 1982.
  
- Estados de Resultados Comparativos del 1º de enero al 31 de diciembre de 1983 y 1982.
  
- Cédula Comparativa de Ventas y Costos, años 1983 y 1982.
  
- Anexos Comparativo de Gastos, años 1983 y 1982.

A C T I V O P A S I V O Y P A T R I M O N I O

	<u>1 9 8 3</u>	<u>1 9 8 2</u>	<u>1 9 8 3</u>	<u>1 9 8 2</u>
<b>CIRCULANTE</b>				
Efectivo	Ø 13,840	Ø 6,040	Ø 266,019	Ø 308,370
Bancos	234,520	39,800	940,000	736,000
	<u>Ø 248,360</u>	<u>Ø 45,840</u>	<u>Ø 1,206,019</u>	<u>Ø 1,044,370</u>
Cuentas y Documentos por Cobrar				
Clientes	885,600	520,000	59,312	38,900
Documentos por Cobrar	178,000	100,000	31,540	28,500
Cuentas por Cobrar-Empleados	50,500	18,000		
Otras Cuentas por Cobrar	47,000	39,500	89,049	67,500
	<u>Ø 1,161,100</u>	<u>Ø 677,500</u>	<u>Ø 1,385,920</u>	<u>Ø 1,179,270</u>
Menos:				
Provisión p/cuentas Incobrables	35,000	35,000	800,000	125,000
Cuentas por Cobrar, Neto	<u>Ø 1,126,100</u>	<u>Ø 642,500</u>		
Inventarios	1,800,000	1,400,000		
Gastos Pagados por Adelantado	77,730	41,000	17,000	12,000
Total Activo Circulante	<u>Ø 3,252,190</u>	<u>Ø 2,129,340</u>		
Inversiones	25,000	-		
<b>ACTIVO FIJO</b>				
Terrenos	275,000	175,000	1,000,000	1,000,000
Edificios	600,000	500,000	200,000	200,000
Equipo de Reparto	150,000	125,000	380,000	-
Mobiliario y Equipo	95,000	60,000	485,300	380,000
	<u>Ø 1,120,000</u>	<u>Ø 860,000</u>	<u>Ø 2,065,300</u>	<u>Ø 1,580,000</u>
Menos: Depreciación Acumulada	128,970	93,070		
Total Activo Fijo	<u>Ø 991,030</u>	<u>Ø 766,930</u>		
<b>TOTAL ACTIVO</b>	<u>Ø 4,268,220</u>	<u>Ø 2,896,270</u>	<u>Ø 4,268,220</u>	<u>Ø 2,896,270</u>

EMPRESA EJEMPLO, S. A. de C. V.

ESTADOS DE RESULTADOS

Del 1º DE ENERO AL 31 DE DICIEMBRE DE 1983 y 1982

	<u>1983</u>	<u>1982</u>
Ventas Netas	∅ 7,488,120	∅ 5,177,400
Menos:		
Costo de Ventas	<u>6,056,908</u>	<u>4,145,065</u>
Utilidad Bruta	1,431,212	1,032,335
Gastos de Operación:		
Gastos de Administración	294,510	239,185
Gastos de Venta	438,636	299,650
* Gastos Financieros	<u>137,068</u>	<u>48,000</u>
	∅ <u>870,214</u>	∅ <u>586,835</u>
Utilidad de Operación	560,998	445,500
*Más: Otros Ingresos	<u>13,351</u>	<u>2,000</u>
Utilidad antes de Impuesto	∅ 574,349	447,500
Impuesto sobre la Renta	<u>89,049</u>	<u>67,500</u>
Utilidad Neta	∅ <u>485,300</u>	<u>380,000</u>

NOTA:

Este estado financiero ha sido proporcionado por el cliente y de acuerdo con principios de presentación los otros ingresos y gastos provenientes de fuentes ajenas de la venta de los productos, mercaderías o servicios, deben mostrarse separados de los ingresos y gastos de operación.

EMPRESA EJEMPLO, S.A. de C.V.

CEDULA COMPARATIVA DE VENTAS Y COSTOS

MESES	1 9 8 3		1 9 8 2	
	<u>VENTAS</u>	<u>COSTOS</u>	<u>VENTAS</u>	<u>COSTOS</u>
Enero	∅ 430,120	∅ 339,795	∅ 298,000	∅ 232,440
Febrero	545,186	442,601	344,000	276,847
Marzo	580,120	464,543	320,000	249,285
Abril	670,190	544,142	330,127	262,415
Mayo	516,000	412,015	382,000	311,121
Junio	500,100	410,082	301,110	248,284
Julio	580,188	463,441	400,075	337,367
Agosto	657,326	530,955	389,500	308,186
Septiembre	670,185	532,425	420,000	341,985
Octubre	648,120	522,038	612,400	481,088
Noviembre	800,100	644,716	690,188	538,255
Diciembre	<u>890,485</u>	<u>750,155</u>	<u>690,000</u>	<u>557,792</u>
	<u>∅7,488,120</u>	<u>∅6,056,908</u>	<u>∅5,177,400</u>	<u>∅4,145,065</u>

EMPRESA EJEMPLO, S.A. de C.V.

DETALLE DE GASTOS DE ADMINISTRACION Y VENTAS

D I C I E M B R E

GASTOS DE ADMINISTRACION

	<u>1983</u>	<u>1982</u>
Sueldos Ejecutivos	∅ 132,000	∅ 115,200
Sueldos	70,800	60,400
Honorarios Auditores y Legales	19,325	15,725
Aguinaldos	16,900	14,000
Horas Extras	8,125	4,820
Indemnizaciones	7,900	2,430
Seguro Social y F.S.V.	18,400	14,140
Viáticos y Viajes	10,520	4,800
Vacaciones	2,700	2,140
Seguro de Vida	2,000	1,400
Depreciación	∅ 5,840	∅ 4,130
	∅ <u>294,510</u>	∅ <u>239,185</u>

GASTOS DE VENTA

Sueldos	46,980	37,000
Aguinaldos	10,215	7,125
Comisiones	75,600	49,000
Indemnizaciones	3,450	-.-
Horas Extras	6,900	4,000
Seguro de Vida	28,000	20,000
Publicidad y Propaganda	25,000	12,800
Papelería y Utiles	10,920	8,425
Impuestos Fiscales	154,980	102,200
Depreciación	34,783	30,800
Luz y Energía	4,888	4,325
Teléfono	6,125	5,090
ISSS y F.S.V.	10,415	7,140
Licencia de Marca	2,500	-.-
Bonificaciones	4,115	-.-
Amortizaciones	5,625	5,625
Material de Empaque	8,140	6,120
	<u>∅438,636</u>	<u>∅299,650</u>

GASTOS FINANCIEROS

Intereses s/préstamos	128,948	42,000
Comisiones y Gastos Bancarios	8,120	6,000
	<u>∅137,068</u>	<u>∅ 48,000</u>

### 2.3. Memorándum de Evaluación de los Controles Generales

#### Estructura Organizacional:

La empresa cuenta con un organigrama actualizado (ver archivo permanente), el cual ha sido dado a conocer al personal. En éste se detallan los principales niveles de la organización y las líneas jerárquicas correspondientes. Después de nuestra última carta de recomendaciones al control interno, la empresa revisó, detalló y asignó funciones, y las mismas fueron entregadas por escrito a cada miembro de la organización. Se considera que en términos generales éstas se cumplen como fueron diseñadas.

Por ser una empresa mediana donde la dirección y toma de decisiones ha estado centralizada en los miembros de la familia Rosse que ocupan los cargos principales de Gerencia General y Gerencia de Ventas, la empresa no cuenta con un manual de políticas formalmente establecido, sino que únicamente existen instructivos generales de asuntos administrativos, financieros y comerciales, por medio de los cuales se definen las políticas principales y son dadas a conocer al personal en forma oportuna.

La empresa ha tenido un índice de crecimiento en los últimos tres años, y se considera que con los nuevos proyectos aumentará sus ventas y el personal.

Los métodos de selección de personal no han estado formalmente definidos, ni existe una sección o departamento de personal, sin embargo, el reclutamiento se realiza por medio del jefe inmediato y es aprobado por la gerencia general previo examen. Para cada miembro del personal existe un expediente que contiene el contrato de trabajo, la solicitud de empleo, recomendaciones y autorización de sueldo.

Evaluaciones formales no se realizan, y ocasionalmente se les envía a un entrenamiento por medio de seminarios y cursos según las necesidades.

#### Administración de la Función Contable :

El Departamento de contabilidad es uno de los más estables dentro de la empresa, las funciones son rotadas periódicamente, y además, el catálogo de cuentas y el manual de aplicación contable está adaptado a las operaciones y actividades de la empresa.

La contabilidad hasta este año se llevará en forma manual, pero a partir de 1984 se mecanizará el sistema, y para esto la empresa ha adquirido una computadora de acuerdo a sus capacidades; actualmente se tramita la autorización del sistema correspondiente.

Mensualmente se prepara un balance de situación con sus respectivos detalles y es entregado a la gerencia para su análisis dentro de los diez primeros días de cada mes.

Actualmente solo se preparan presupuestos para ventas y compras al inicio del año, y se revisa durante el semestre. Este presupuesto es preparado por el jefe del departamento de contabilidad, gerencia de ventas y gerente general.

Todas las formas y formularios impresos son controlados numéricamente en el departamento de contabilidad, la documentación probatoria contable está en poder de la empresa desde el inicio de las operaciones, pero no se ha establecido una política formal de archivo.

#### Evaluación del Departamento de Auditoría Interna:

Sobre este aspecto no se detallan comentarios, debido a que la empresa carece de auditor interno.

La gerencia general opina que al terminar la fase de expansión y las operaciones se incrementen, será necesario la contratación de un auditor interno.

#### Protección de Activos:

En relación a este aspecto, la empresa mantiene procedimientos de acceso a los activos en forma adecuada, principalmente en las áreas de bodega, el cual es estrictamente restringido, y respecto a la disposición de activos fijos, todos son autorizados por la gerencia.

La compañía ha contratado póliza de fidelidad para las personas que manejan fondos y valores por montos razonables. En esta póliza esta incluida la cajera, los cobradores, los vendedores y los bodegueros. Para los fondos dentro de la empresa y en tránsito, se tiene contratada una póliza de robo con violencia.

Los inventarios y activos fijos están asegurados en la póliza de daños, las coberturas y riesgos se revisan anualmente.

#### Conclusión Final:

Después de analizar los controles generales correspondientes a la estructura organizacional, administración de la función contable y la protección de activos, y considerando el conocimiento del cliente documentado en el memorándum de planeación, así como el tamaño y magnitud de las operaciones de la empresa, considero que estos controles son adecuados y confiables a esta fecha.

  
0000783.



2.4. Evaluación de Controles Específicos

- . Cuestionario de Control Interno. Ciclo de Ingresos - Despachos - Ventas - Cuentas por Cobrar.
  
- . Narrativa de Procedimientos utilizados por el Cliente en el Ciclo - Ingresos - Despachos - Ventas - Cuentas por Cobrar.
  
- . Memorándum de Evaluación sobre el Control Interno.

EMPRESA EJEMPLO, S.A. de C.V.

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

<u>INGRESOS DE CAJA</u>	<u>CONSTESTE</u>		<u>OBSERVACIONES</u>
	<u>SI</u>	<u>o NO</u>	
1. Se depositan diariamente e intactos todos los ingresos de caja?	<i>Si</i>		
2. Inmediatamente recibidos, se endosan todos los cheques para ser depositados únicamente a favor de la compañía?		<i>No</i>	
3. Se mantiene un control efectivo sobre las ventas al contado y los demás ingresos en efectivo empleando cajas registradoras, facturas de venta prenumeradas, comprobantes de ingresos prenumerados, etc.?			<i>Si, pero no necesitan caja registradora</i>
4. Se controlan efectivamente los otros ingresos de la compañía, como ventas de desperdicios, alquileres y otros?			<i>Si, (aunque solo hay ventas de atarjes)</i>
5. El comprobante de depósito bancario certificado por el banco se entrega a una persona ajena a los ingresos de caja, para confrontarla con las partidas registradas en el libro auxiliar?		<i>No</i>	<i>C/g</i>
6. Remite el banco todas las notas de débito y crédito directamente a una persona que no tenga acceso a los ingresos, control de fondos?		<i>Si</i>	
7. Los cheques devueltos por el banco por cualquier causa son entregados directamente a un empleado diferente de aquél que hace los depósitos?			<i>Si, se le entregan al jefe de Contab.</i>

*C/g: Para incluir en esta a la gerencia*

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR

	<u>CONTESTE</u> <u>SI O NO</u>	<u>OBSERVACIONES</u>
<u>CONCESION:</u>		
1. Existen procedimientos actualizados para la concesión de créditos?	Si	
2. Es necesario que se presente una solicitud para autorizar los créditos?	Si	
3. Se pide además de la solicitud, la comprobación de referencias comerciales y personales (en aquellos casos en que el cliente es una persona individual)? de los interesados?	Si	
4. Son investigadas las referencias y se deja evidencia de este trabajo antes de conceder un crédito?	Si, el gerente, ger. y el Jefe de Cuid. y C.	
5. Quiénes son las personas autorizadas para conceder los créditos y si se han fijado límites de concesión y de autorización?	Si, Cte. General y Jefe de Cuid. y Cobros.	
6. Existen expedientes de referencias de clientes y son actualizados periódicamente?	Si	
7. Autorizado el crédito, quiénes son las personas que aprueban las facturas o pedidos de clientes antes de ser despachados?	Cte. de Ventas y Jefe de Cuid. y Cobros.	
8. Se revisan y aprueban los pedidos de clientes antes que los autoricen en el Departamento de Créditos?	Si	
9. Son independientes entre sí las labores del cajero, facturador y de los empleados que manejan las cuentas corrientes?	Si Si	

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR

CONTESTE  
SI O NO

OBSERVACIONES

FACTURACION:

1. Son independientes entre sí las funciones siguientes:

- a) Autorización de créditos
- b) Ventas
- c) Facturación (elaboración)
- d) Despacho
- e) Cobros o control del efectivo
- f) Control de facturas
- g) Registros de Contabilidad

si  
si  
si  
si  
si  
si  
si

2. Están numerados anticipadamente todas las facturas de venta y se lleva un control sobre su existencia?

si en el Depto de Contab

3. Se controla numéricamente las facturas por alguna persona que no sea empleado del departamento de facturación?

si

4. Después de que la factura ha sido preparada, éstas son revisadas y aprobadas por personas independientes de su preparación considerando:

- a) Códigos de clientes, etc.
- b) Condiciones (precio, plazo, rebaja)
- c) cálculos aritméticos

si  
si  
si

5. Se deja evidencia suficiente sobre las funciones que se realizan en el numeral anterior?

si

6. Existen formularios de envíos de mercaderías para todos los despachos y éstos están:

- a) Numerados anticipadamente
- b) Comprobados correlativamente
- c) Firmados por el cliente de recibido
- d) Firmado y sellado de despachado por la bodega?

} No. se utiliza una copia adicional de factura.

CONTESTE  
SI O NO

OBSERVACIONES

FACTURACION (CONTINUACION)

- 7. Se solicita al momento de entregar la mercadería al cliente la firma en la factura y sus copias en señal de recibido conforme?
- 8. Las notas de créditos por devoluciones y rebajas están:
  - a) Numerados anticipadamente y debidamente controladas?
  - b) Basados en reportes de entradas a bodegas o recepción?
  - c) Aprobadas por un funcionario responsable?
- 9. Aprueba un funcionario responsable, la liquidación o descargo en libros de las Cuentas Incobrables?
- 10. Están los documentos y facturas de aquellas cuentas incobrables liquidadas, controladas adecuadamente?
- 11. Se examinan periódicamente para gestionar su cobro?
- 12. Es consultado el departamento de Créditos y Cobros al momento de conceder un crédito?

si

} n/a.  
no se emiten  
desuentos, ni  
se aceptan dev-  
luciones. -

si. (la gerencia  
genl.)

si,

si

si

n/a = no aplicable.

#8. solo se controlan las notas de abono o recibos de cobros devol.

Nota: El cuestionario de control interno de cuentas por cobrar e ingresos a caja fue preparada con el jefe de crédito y de contabilidad e incluye las respuestas de estos funcionarios.

del  
auditor encargado  
2/10/83. -

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR

CONTESTE  
SI o NO

OBSERVACIONES

REGISTROS Y CONTROL DE COBRADORES

1. Se cuadran mensualmente los libros auxiliares contra el libro Mayor?

*si*

2. Se rotan periódicamente las funciones de registro de libros auxiliares de cuentas a cobrar y documentos por cobrar?

*si*

3. Se envían estados de cuentas a los clientes y quién los envía?

*no*

4. Se llevan a cabo arqueos periódicamente por funcionarios responsables de la cartera contra los registros auxiliares?

*no* ~~*si*~~

5. Se formula una relación de cuentas por cobrar y documentos por cobrar mensualmente?

*si*

6. Se llevan a cabo investigaciones de las diferencias encontradas por aquellos estados devueltos por los clientes, contestados inconformes?

*N/A*

7. Se confirman periódicamente las cuentas a cobrar y documentos, por otras personas diferentes de las que envían los estados de cuentas?

*N/A*

8. Se elaboran mensualmente estados de morosidad para todos los clientes o análisis de vencimiento, y se investigan los atrasados o se envían al cliente recordatorios de pago?

*si*

9. Son autorizados los préstamos y anticipos a empleados y funcionarios?

*si*

10. Existe un control detallado sobre los documentos o facturas entregadas a cada cobrador?

*si*

11. Están prenumerados los recibos de cobranzas utilizados por los cobradores?

*si*

12. Liquidan diariamente los cobradores, y se mantiene un control sobre la secuencia numérica de los recibos?

*si los recibos de persona*

13. Están los documentos y facturas físicamente protegidos en lugares apropiados y con acceso restringido?

*si*

*c/g: para incluir en carta a la gerencia*

Narrativa del Procedimiento utilizado por el cliente en el Ciclo - Ingresos - Despacho - Ventas - Cuentas por Cobrar.

La empresa tiene un cajero general que custodia y controla los ingresos recibidos provenientes de ventas al contado y abonos de clientes. Al final del día, el cajero prepara un Informe diario de caja por los ingresos recibidos en formulario preelaborado, éste es revisado por el jefe del departamento de contabilidad y comparado contra las remesas efectuadas. El informe diario de caja es firmado por el cajero y el jefe del departamento de contabilidad.

Cada semana la encargada del control de facturas, prepara las liquidaciones de los vendedores en base a la lista de cobros, y cuadra al total entregado con lo recibido, completando la lista de cobros con los totales que deben ser ingresados a caja, sella y firma de recibido y el vendedor de conforme. Luego el vendedor entrega al cajero los ingresos y la documentación en facturas, notas de abono, el efectivo, lista de cobros y éste prepara un ingreso a caja en original y dos copias: el original se le entrega al vendedor, el duplicado lo adjunta a la partida de ingresos de caja que prepara al final del día y el triplicado se envía al departamento de créditos y cobros con la documentación para que el auxiliar registre los abonos de clientes en el libro de cuentas por cobrar. Los tres vendedores realizan también la función de cobros.

Se tiene la práctica de remesar íntegra y diariamente los ingresos, y el banco recoge la remesa en las instalaciones de la empresa.

Para efectuar pagos menores se ha establecido un fondo de caja chica de Q500.- con pagos máximos de Q50., este fondo es manejado por la secretaria del departamento de ventas.

La empresa tiene dos cuentas corrientes y una cuenta de ahorro. Los

cheques son firmados en forma mancomunada por el gerente general y el gerente de ventas; antes de su pago todos los cheques son revisados por el jefe del departamento de contabilidad.

Para las ventas al contado y al crédito se utiliza facturas prenumeradas las cuales se distribuyen así:

- . Original, para el cliente al momento del pago.
- . Duplicado, para cliente al despachar de la bodega la mercadería.
- . Triplicado, para la bodega, copia correlativa para postear los registros permanentes de inventarios.
- . Cuadruplicado, a contabilidad para realizar las operaciones contables correspondientes.
- . Quintuplicado, al departamento de ventas para archivo correlativo.
- Sextuplicado, a créditos y cobros, para el posteo del registro auxiliar de clientes.

Para los abonos de clientes existen "Notas de Abono" prenumeradas, las cuales están en poder del cajero que las emite cuando recibe pagos de clientes en la oficina. Para los cobros, los vendedores reciben pagos o abonos de clientes y emiten recibos prenumerados, tienen instrucciones de depositar en el banco de la localidad donde han recibido los abonos.

Las personas que custodian las facturas y preparan las liquidaciones de los vendedores, son independientes de quién postea las facturas de registros de clientes, y de quien prepara la factura.

Las facturas al crédito y al contado son preparadas por el encargado en el departamento de ventas, y revisadas en cuanto a precio, código de clientes y cálculos aritméticos por la gerencia, las ventas al crédito son autorizadas por el jefe de créditos, quién revisa los límites del cliente. En cada una de las operaciones anteriores se deja evidencia de estas funciones.

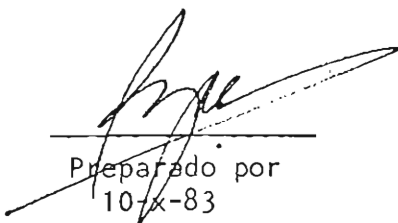


Para el control de las ventas al crédito existen tarjetas auxiliares de clientes, las cuales son conciliadas mensualmente con el saldo del libro mayor por el auxiliar del departamento de créditos y cobros. Se emite un listado por vencimientos o antigüedad de saldos, con el análisis correspondiente para uso de la gerencia. Este detalle es preparado por el jefe de créditos y cobros.

Para cada uno de los clientes se mantiene un expediente que incluye: la solicitud de crédito aprobada, garantías, referencias y cualquier correspondencia remitida; este archivo es manejado por la secretaria del departamento de créditos y cobros. Las políticas de crédito y precios de venta son definidas por escrito por la gerencia general.

En el departamento de contabilidad registran las operaciones de ventas, rebajas, provisión de comisiones e impuestos sobre las ventas.

Los registros de inventario de contabilidad, son posteados en base a las facturas y conciliados mensualmente con el control de Kardex que se mantiene en la bodega, únicamente en unidades.



Preparado por  
10-x-83

Empresa Ejemplar, S.A. de C.V.

Memorandum de Evaluación sobre el Control Interno.

a 31 Diciembre de 1983

*[Handwritten signature]*  
4 Dic 83

Después de recopilar y analizar la narrativa de los procedimientos del ciclo de Ingresos - Despidos - Ventas - Cuentas por cobrar, y considerando la evaluación por medio del cuestionario general de Control Interno, relativo a Ingresos, Cuentas por cobrar, Registro y Control de Cobradores, se encontraron algunas deficiencias menores que serán incluidas en la lista de recomendaciones al control interno, pero que según mi evaluación no afectan significativamente el alcance y extensión de los procedimientos a realizar.

**Conclusión FINAL:**

En base al conocimiento del negocio del cliente obtenido por medio del memorandum de planeación, la evaluación del control interno en forma combinada, pueden asegurarse que la administración ha implementado controles generales, específicos y procedimientos de acuerdo a la actividad que realiza, y, los mismos funcionan en su mayor parte como han sido diseñados. Para efectos de diseño, alcance y extensión de los procedimientos sustantivos y de cumplimiento a realizar, tanto a nivel como utilizando el muestreo estadístico, concluyo que dichos controles son confiables.

*[Handwritten signature]*  
4 Dic 83

2.5. Revisión Analítica de Cifras Financieras

- Revisión Analítica de Cifras Finales

- Cuentas de balance: Activo

- Cuentas de balance: Pasivo y Patrimonio

- Cuentas de Resultados

- Análisis de Aumentos y Disminuciones

- Estadísticas Comparativas, años 1983 y 1982

REVISION ANALITICA DE CIFRAS FINALES

Cuentas de Balance: Activo	D i c i e m b r e		V a r i a c i o n e s	
	1 9 8 3	1 9 8 2	AUMENTOS	DISMINUCIONES
<b>CIRCULANTE</b>				
Efectivo	Ø 13,840	Ø 6,040		
Bancos	234,520	39,800		
	Ø 248,360	Ø 45,840	Ø 202,520 (1)	
Cuentas y Documentos por Cobrar				
Clientes	885,600	520,000	365,600 (2)	
Documentos por Cobrar	178,000	100,000	78,000 (3)	
Cuentas por Cobrar-Empleados	50,500	18,000	32,500 (4)	
Otras cuentas por Cobrar	47,000	39,500	7,500 (5)	
<b>Total</b>	Ø 1,161,100	Ø 677,500		
Menos:				
Provisión p/cuentas Incobrables	35,000	35,000		
<b>Total</b>	Ø 1,126,100	Ø 642,500		
Cuentas por Cobrar, Neto	1,800,000	1,400,000	Ø 400,000 (6)	
Inventarios	77,730	41,000	36,730 (7)	
Gastos Pagados por Adelantado	Ø 3,252,190	Ø 2,129,340		
<b>Total Activo Circulante</b>	25,000	-.-	25,000 (8)	
Inversiones				
<b>ACTIVO FIJO</b>				
Terrenos	275,000	175,000	100,000 (9)	
Edificios	600,000	500,000	100,000(10)	
Equipo de Reparto	150,000	125,000	25,000(11)	
Mobiliario y Equipo	95,000	60,000	35,000(12)	
	Ø 1,120,000	Ø 860,000		
	128,970	93,070	( 35,900 ) (13)	
Menos: Depreciación Acumulada				
<b>Total Activo Fijo</b>	Ø 991,030	Ø 766,930		
<b>TOTAL ACTIVO</b>	Ø 4,268,220	Ø 2,896,270	Ø 1,371,950	-.-

REVISION ANALITICA DE CIFRAS FINALES

CUENTAS DE BALANCE: PASIVO Y PATRIMONIO

	<u>V A R I A C I O N E S</u>	
<u>CIRCULANTE</u>	<u>AUMENTOS</u>	<u>DISMINUCIONES</u>
	<u>1 9 8 3</u>	<u>1 9 8 2</u>
Cuentas por Pagar		
Locales	Ø 266,019	Ø 308,370
Exterior	940,000	736,000
	<u>Ø1,206,019</u>	<u>Ø1,044,370</u>
Gastos Acumulados por Pagar	59,312	38,900
Otras Cuentas por Pagar	31,540	28,500
Provisión Impuestos sobre la Renta	89,049	67,500
Total Pasivo Circulante	<u>Ø1,385,920</u>	<u>Ø1,179,270</u>
Deuda a Largo Plazo	800,000	125,000
Provisión p/Prestaciones Laborales	17,000	12,000
Patrimonio de los Accionistas		
Capital Social	1,000,000	1,000,000
Reserva Legal	200,000	200,000
Utilidades Acumuladas	380,000	-
Utilidad del Ejercicio	485,300	380,000
	<u>Ø2,065,300</u>	<u>Ø1,580,000</u>
Total Pasivo y Patrimonio	<u>Ø4,268,220</u>	<u>Ø2,896,270</u>
		<u>Ø 42,351</u>
	Ø204,000 (15)	Ø 42,351 (14)
	20,412 (16)	
	3,040	
	21,549 (17)	
	675.000 (19)	
	5,000 (18)	
	380,000 (20)	
	105,300 (21)	
	<u>Ø1,414,301</u>	<u>Ø 42,351</u>

REVISIÓN ANALÍTICA DE CIFRAS FINALES

<u>CUENTAS DE RESULTADOS:</u>	<u>D I C I E M B R E</u>		<u>V A R I A C I O N E S</u>	
	<u>1 9 8 3</u>	<u>1 9 8 2</u>	<u>AUMENTOS</u>	<u>DISMINUCIONES</u>
Ventas Netas	Ø7,488.120	Ø5,177,400	Ø 2,310,720	(22)
Menos:				
Costo de Ventas	<u>6,056.908</u>	<u>4,145,065</u>	<u>1,911,843</u>	(23)
Utilidad Bruta	1,431,212	1,032,335		
Gastos de Operación:				
Gastos de Administración	294,510	239,185	55,325	(24)
Gastos de Venta	438,636	299,650	138,986	(25)
Gastos Financieros	<u>137,068</u>	<u>48,000</u>	89,068	(26)
	<u>870,214</u>	<u>586,835</u>		
Utilidad de Operación	560,998	445,500		
Más:Otros Ingresos	<u>13,351</u>	<u>2,000</u>	11,351	(27)
Utilidad antes de Impuesto	574,349	447,500		
Impuesto sobre la Renta	Ø89,049	Ø67,500	21,549	(28)
Utilidad Neta	<u>Ø485,300</u>	<u>Ø380,000</u>		

## ANALISIS DE AUMENTOS Y DISMINUCIONES

### - Cuentas de Balance:

#### Activo:

1. Este aumento es originado por préstamo para capital de tra bajo recibido del Banco Cuscatlán y por el incremento en la recuperación de ventas.
2. El incremento en la cuenta clientes (70%), fue originado por el aumento en las ventas, y debido a que el plazo de crédito a los clientes se espació de 30 días a 45 y 60 días en relación al año anterior, además, algunos clientes están atrasados en sus pagos.
3. Debido al atraso del cliente Pantalones Sergio Valente, S.A., se le refinanció toda la deuda por no cumplir con el pago de las facturas a su vencimiento. El nuevo plazo vence dentro de 60 días.
4. El incremento se debe principalmente a que en el período se les ha concedido préstamos a los accionistas por ₡40.000, y ₡7.000 aproximadamente, corresponden a abonos realizados por préstamos a los empleados concedidos el año anterior.
5. Corresponde a anticipo entregado a Decoramatic, S.A., para reacondicionamiento del nuevo local.
6. El aumento del 29% se debe a que la empresa ha estado abasteciendo en el último trimestre del ejercicio con nuevas telas, principalmente de proveedores centroamericanos para hacer frente a la temporada navideña.
7. Este aumento corresponde a la contratación de los seguros de la empresa por el período que teminará el 31 de Diciembre de 1984 por ₡50,000 (₡41,000 en 1982) y ₡27,000., repre senta el anticipo para la agencia de publicidad en la promoción de la nueva campaña para la cadena de tiendas de detalle.

8. Adquisición de 25 acciones de ₡1,000 cada una en el Banco Cuscatlán.
- 9 y 10. Adquisición de un terreno para ampliación de bodega y local en Metrocentro para la instalación de la primera sala de ventas de detalle.
11. Adquisición de un panel FORD, para atender el reparto a clientes de la zona oriental.
12. Adquisición de mobiliario y equipo para la nueva sala de ventas.
13. Corresponde a la cuota de depreciación por los activos fijos.

Pasivo y Patrimonio:

- 14 y 15. Esta disminución ha sido originada por que la empresa ha realizado menos compras a proveedores nacionales con relación al año anterior, y el incremento en los proveedores del exterior se debe a que en Guatemala y Estados Unidos se obtuvieron mejores precios de las telas que el mercado demanda.
16. Debido al aumento en las ventas y que el porcentaje de impuesto de timbres sobre las ventas fue incrementado del 2% al 5% en el período.
17. Este aumento está en relación a que las utilidades aumentaron.
18. Se tomó la decisión de aumentar en ₡5.000 esta provisión.
19. Este aumento se compone de préstamo obtenido del Banco Cuscatlán por ₡800,000 a tres años plazo, con uno de gracia al 16% anual y se le pagó al Banco de Comercio ₡125,000 que vencieron en el primer trimestre del período.
- 20 y 21. La suma de estos aumentos corresponden a la utilidad neta del período por ₡485,300.

Cuentas de Resultado:

22. Este aumento representa un 45% en relación con el año anterior,



los siguientes artículos aumentaron considerablemente en el periodo , así: Weistband 18,000 ydas. a ¢25 cada una, Lona Pesada, 24,000 ydas. a ¢18. cada una, Gabardina 45-T-96, 22,000 ydas. ¢20., Popelina 5870, 38,000 yardas a ¢15. cada una. El resto corresponde a nuevas telas vendidas en el último trimestre del ejercicio.

23. El aumento porcentual de los costos en relación al año anterior es del 46%, y éste se relaciona directamente con las ventas, ya que la empresa tuvo que adquirir más telas para satisfacer la demanda local.
24. El aumento se puede detallar así: Los sueldos de ejecutivos y de empleados se incrementaron en un 10% y 17% respecto al año anterior, los honorarios de auditores y legales ¢3,600, las horas extras en el departamento de ventas y contabilidad ¢3.100., las indemnizaciones ¢5.000, los viáticos y viajes ¢5.700.
25. En los gastos de ventas, la publicidad y propaganda aumentó ¢12.000, por la nueva campaña , las comisiones sobre ventas ¢26.600, los sueldos ¢11.800, los timbres fiscales ¢54.780, debido principalmente al incremento en las ventas.
26. El aumento se debe a los intereses del 16% sobre ¢800,000, pagados al Banco Cuscatlán, S. A.
27. Intereses ganados por depósito a plazo en el primer semestre de 1983.
28. Ver explicación en el numeral (17).

EMPRESA EJEMPLO, S. A. de C. V.

ESTADISTICAS COMPARATIVAS

	<u>D I C I E M B R E</u>	
	<u>1983</u>	<u>1982</u>
1) Activo de Inmediata Realización a Pasivo Circulante	1%	0.58%
2) Término de Cuentas por Cobrar	44 días	32 días
3) Plazo medio de rotación en inventarios	95 días	86 días
4) Razón del Capital de Trabajo	2.34%	1.80%
5) Razón Costo de Ventas a Ventas Netas	82.0%	80.0%
6) Razón de Utilidad Bruta a Ventas	18.0%	20.0%
7) Razón Capital Social a Pasivo Total	45.0%	75.0%

Comentarios:

En estas relaciones se puede deducir que la disponibilidad inmediata y el capital de trabajo de la empresa a mejorado, debido al préstamo recibido y al aumento en las utilidades netas, sin embargo, la empresa se ha visto obligada a espaciar los plazos de financiamiento a sus clientes en 12 días promedio. El plazo medio de rotación en inventarios ha aumentado ligeramente debido al incremento temporal de las existencias para hacer frente a la temporada navideña; algunas telas sufrieron un leve incremento por los costos de transporte tal como se refleja en los márgenes de utilidad bruta.

El endeudamiento de la empresa frente a sus acreedores y proveedores se incrementó debido al financiamiento recibido del Banco Cuscatlán, y por las compras al crédito de mercadería realizadas a proveedores del exterior.

2.6. Preparación y Desarrollo del Programa de Auditoría a la Medida, Correspondiente al Ciclo, Ingresos-Despachos-Ventas-Cuentas por Cobrar.

- Programa de Auditoría a la Medida.
  
- Desarrollo y Papeles de Trabajo de Ciclo de Ingresos-Despachos-Ventas-Cuentas por Cobrar.

EMPRESA EJEMPLO, S.A. de C.V.

PROGRAMA DE AUDITORIA A LA MEDIDA

CICLO: Ingresos - Despachos - Ventas - Cuentas por Cobrar

#### OBJETIVOS DE AUDITORIA

1. Que todos los artículos despachados sean registrados apropiadamente.
2. Que las ventas y costos sean aparejados adecuadamente.
3. Que exista un corte adecuado de formas.
4. Que las ventas hayan sido registradas apropiadamente en cuentas por cobrar o ingresos a Caja.
5. Que las cuentas por cobrar sean propiedad de la empresa y sus saldos sean cobrables.
6. Que exista una aplicación adecuada de ingresos.

#### CARACTERISTICAS PRINCIPALES DE CONTROL INTERNO

- En la empresa se tienen procedimientos actualizados para la concesión de créditos a los clientes, y la gerencia establece los límites de crédito y autoriza las facturas de venta, además, el encargado de preparar las facturas es independiente de quién maneja el registro auxiliar de clientes y de quién controla y recibe los ingresos.
- Las facturas, notas de abono y de cargo están prenumeradas y se controlan numéricamente en el departamento de contabilidad. Antes del despacho de la mercadería las facturas son revisadas y autorizadas por el jefe de créditos y cobros y la gerencia respectivamente.
- Los registros auxiliares son conciliados periódicamente contra el saldo del libro mayor. Las funciones del personal de crédito y cobros se rotan en forma adecuada.
- Al entregar las facturas para su cobro, se prepara una lista control para cada cobrador, donde se detallan las facturas y además se controla la numeración de los recibos de cobro que estos emiten.

HECHO POR

REFERENCIA

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA A REALIZAR

1. Obtenga y sume las listas o relaciones de los saldos de Cuentas por Cobrar a la fecha seleccionada para confirmación (31 de diciembre de 1983) y concilie el total con el libro Mayor.

*hpe*

EE-1

Considerando que el cliente prepara un informe diario de caja y emite aproximadamente 270 de éstos en el año con toda la documentación justificante y para probar los objetivos de auditoría N<sup>os</sup> 4 y 6 realice los procedimientos siguientes:

Prueba de Ingresos

- 1) Prepare una prueba de ingresos para el periodo de Enero a Diciembre de 1983 que incluya, procedimientos del cliente, objetivos, universo, tamaño y selección de la muestra, con base a criterio. Indique sus conclusiones.
- 
2. Solicite los recibos de caja, copias de facturas cobradas, informes o reportes de cobradores y proceda así:
    - a) Verifique la secuencia numérica de los recibos de caja.
    - b) Verifique el registro oportuno de ventas y la aplicación del cobro a la cuenta del cliente (individualmente).

*hpe*

EE-1  
EE-1-1

*hpe*

EE-1-2

HECHO POR

REFERENCIA

- c) Compruebe el total de los ingresos del día, según las facturas y/o recibos de caja.
- d) Verifique el comprobante de depósito.
- e) Coteje en el estado bancario la aplicación del depósito diario.
- f) Chequee en el informe o reporte del cobrador las facturas o recibos de caja.
- g) Sume los montos de los documentos antes mencionados.

} *hys*  
EE-1-2

Para comprobar los objetivos de auditoría Nos. 1, 2, 3 y 4, realice lo siguiente:

Prueba de Facturación y Ventas

- 1) Prepare una prueba de facturación y Ventas para el período de Enero a Diciembre de 1983, que incluya procedimientos del cliente, objetivos, Universo, Base, Tamaño y Selección de la muestra en forma estadística.

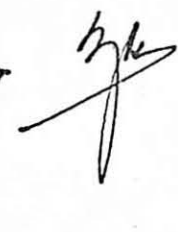
} *hys*  
EE-2  
EE-2-1  
EE-2-4

Indique sus conclusiones.





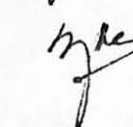

} *hys*

- 2) Solicite las facturas del período sujeto a examen y proceda así:
  - a) Coteje los totales de las facturas contra el auxiliar de ventas.
  - b) Compruebe extensiones aritméticas de facturas.
  - c) Chequee la aplicación (cargo) contra el control individual del cliente.

} *hys*  
EE-2-1  
EE-2-2  
EE-2-3

	<u>HECHO POR</u>	<u>REFERENCIA</u>
d) Coteje los precios de venta contra la lista autorizada.	} 	} <u>EE-2-2</u> <u>EE-2-3</u> <u>EE-2-4</u>
e) Coteje el descargo de la factura en el registro de Kardex para los artículos contenidos en ésta.		
f) Chequee la secuencia numérica de las facturas.		

Para comprobar el objetivo de auditoría No. 5 de este programa, desarrolle los procedimientos siguientes:

1. Prepare y envíe confirmaciones positivas de cuentas a cobrar al 31 de diciembre de 1983 y seleccione las cuentas sujetas a este procedimiento en base a criterio.		<u>E-1</u> <u>E-1-3-1</u>
2. Verifique las respuestas a las solicitudes de confirmación.		<u>E-1-3</u>
3. Investigue las solicitudes no entregadas de vueltas por el correo y las respuestas con diferencia.		<u>E-1-3</u>
4. Tabule o prepare una estadística de confirmaciones que incluya:		
a) Confirmaciones enviadas.	} 	} <u>E-1-2</u>
b) Confirmaciones recibidas conforme.		
c) Confirmaciones no enviadas.		
d) Total de cuentas por cobrar.		
Establezca la estadística en porcentajes y valores.		<u>E-1-2</u>
5. Antes de llevar a cabo el numeral 4, envíe una segunda confirmación para todos los clientes que no han confirmado después de un período de tiempo razonable.		<u>E-1-3</u>

	<u>HECHO POR</u>	<u>REFERENCIA</u>	
6. Obtenga y verifique un análisis de la provisión para cuentas incobrables y concilie con las cuentas de gastos correspondiente y con el libro Mayor.	} <i>hpe</i>	<u>E-3</u>	
7. Evalúe la razonabilidad de la provisión de cuentas Incobrables.		} <u>E-3 y E-3-1</u>	
8. Para lo anterior tenga en cuenta: a) Discutir con el gerente los análisis de morosidad. b) Gestiones de cobro. c) Correspondencia con el deudor.	} <i>hpe</i>	<u>E-3-1</u>	
9. Realice pruebas selectivas sobre antigüedad de saldos.		<i>hpe</i>	<u>E-1-1</u>
10. Determine el monto de las cuentas que no deben ser clasificadas como Circulante.		<i>hpe</i>	<u>E</u>
11. Investigue los saldos acreedores sustanciales y considere reclasificarlos.	<i>hpe</i>	<u>E</u>	
12. Lleve a cabo un memorándum de la sección donde manifieste su conclusión sobre la propiedad y cobrabilidad de los saldos.	<i>hpe</i>	<u>E-3-1</u>	
13. Para las cuentas por cobrar no comerciales, analice e investigue su origen y solicite las confirmaciones que sean necesarias.	<i>hpe</i>	<u>E-2</u>	
14. Asegúrese de su adecuada clasificación en el Balance General.	<i>hpe</i>	<u>E</u>	
15. Investigue cualquier cambio importante en relación con el periodo anterior y deje evidencia de su trabajo.	<i>hpe</i>	Ver: Revisión Analítica	



DESARROLLO Y PAPELES DE TRABAJO DE CICLO DE  
INGRESOS-DESPACHOS-VENTAS-CUENTAS POR COBRAR

Compañía Ejemplo, S. A. de C. V.  
 Sumaria de Cuentas y Documentos por Cobrar  
 a/r 31 de Diciembre de 1983

E  
 hyl  
 25-I-84

Cuentas:	Saldo 31-XII-		AJUSTES Reclasific.	Saldo FINALES	INDICE
	1983.	1982			
Clientes.	\$ 885.600.-	520.000.-		\$ 885.600	E-1
Documentos por cobrar	178.000.-	100.000.-		178.000	E-1
Cuentas por cobrar - Empleados.	50.500.-	18.000.-		50.500 -	E-2
Otras cuentas por cobrar.	47.000.-	39.500.-	< 32.875 >	14.125-	E-2
	<u>1161.100</u> ✓	<u>677.500.-</u> ✓		<u>1128.225</u> ✓	
Provisión para cuentas incobrables.	< 35.000.- > ✓	< 35.000.- > ✓	< 39.400 >	< 74.400 >	E-3
	\$ <u>1.126.100</u>	<u>642.500.-</u>		\$ <u>1053.825</u>	
	u	u		u	

Conclusion:

En base al trabajo realizado en las cédulas que comprenden esta sumaria, puede concluir que las cifras arriba mostradas son razonables para su inclusión en los estados financieros al 31 de Diciembre de 1983

hyl  
 2-Feb. 84

Nota: Esta sumaria no contiene saldos acreedores, ni saldos no circulantes que ameriten ser reclasificados, a excepción del saldo del inventario de propiedad e intangibles.

u = sumas comprobadas.  
 \$ = saldos catijados contra libro mayor

PPC/mel  
25-1-82

EMPRESA EJEMPLO, S. A. de C.V.

DETALLE DE CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR

D I C I E M B R E

CUENTAS POR COBRAR

1983

1982

Cientes:

José Samour y Cía.	40,340 ✓ (1)	16,120
Almacén Montecristo y Cía.	26,100 ✓ (2) X	26,100 X
El Centro de Telas, S. A.	88,125 ✓ (3)	24,188
Almacén Metrocentro y Cía.	63,250 ✓ (4)	-.-
El Quinto Poder	46,725 ✓ (5)	17,430
Fábrica de Pantalones El Rodeo, S. A.	124,900 ✓ (6)	237,500
Textiles Giuliana, S.A. de C. V.	76,100 ✓ (7)	25,980
La Nueva Tienda, S. A.	82,140 ✓ (8)	36,120
La Occidental, S.A.	25,290 ✓	16,435
La Perla Oriental, S. A.	108,450 ✓ (9)	46,125
J.A.B. Distribuidores	76,120 ✓ (10)	29,800
Distribuidora de Telas y Camisas	18,300 ✓ X	18,300 X
José Luis Kaffán y Hno.	5,830 ✓	-.-
Almacén El Centro y Cía.	16,950 ✓	4,602
José Luis Flores (Bazar Popular)	48,750 ✓ (11)	21,300
Carlos Ramírez (Bazar El Rey)	10,800 ✓	-.-
Manuel Campos (Bazar Monte Blanco)	27,430 ✓	-.-
	<u>885,600</u> ✓ X	<u>520,000</u>
	n	n

PPC: papel de trabajo o detalle preparado por el cliente.

DOCUMENTOS POR COBRAR

Pantalones Sergio Valente, S. A.	148,000 ✓ (12)	70,000
Almacén La Moda y Cía.	30,000 ✓ ✓	30,000 ✓
	<u>178,000</u> ✓	<u>100,000</u>
	n	n

- X = saldos de recuperación dudosa
- n = firmas comprobadas
- ✓ = saldo verificado en el libro mayor
- ✓ = saldos verificados en el libro o control auxiliar
- O = saldo circularizado
- ✓ = saldo incluido en la provisión para cuentas incobrables

E-1-1  
PPC/mll  
25/E-8

ANALISIS MENSUAL DE MOROSIDAD AL 31 DE DICIEMBRE DE 1983

Clientes:	<u>Saldos</u>	<sup>u</sup> <u>30 días</u>	<sup>u</sup> <u>60 días</u>	<sup>u</sup> <u>90 días y más</u>
José Samour y Cía.	∅ 40,340 ✓	∅ 40,340		
Almacén Montecristo y Cía.	26,100			∅ 26,100 (u) <u>E-3</u>
El Centro de Telas, S. A.	88,125 ✓	88,125		
Almacén Metrocentro y Cía	63,250		63,250	
El Quinto Poder	46,725 ✓	46,725		
Fábrica de Pantalones El Rodéo, S. A.	124,900 ✓		124,900	
Textiles Giulliana, S.A. de C.V.	76,100		76,100	
La Nueva Tienda, S.A.	82,140	82,140		
La Occidental, S.A.	25,290		25,290	
La Perla Oriental, S.A.	108,450 ✓	108,450		
J.A.B. Distribuidores	76,120		76,120	
Distribuidora de Telas y Camisas	18,300			18.300 (u)
José Luis Kaffán y Hno.	5,830			5,830 ∅
Almacén El Centro y Cía.	16,950		16,950	
José Luis Flores (Bazar Popular)	48,750 ✓	48,750		
Carlos Ramírez (Bazar El Rey)	10,800		10,800	
Manuel Campos (Bazar Monte Blanco)	27,430	27,430		
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	∅ 885,600	441,960	393,410	50,230
	<hr/>	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	u	u	u	u

u = sumas comprobadas

u = clasificación por antigüedad verificada

(u) = cliente considerado problema desde el año anterior

∅ = este saldo fue liquidado el 2 de marzo de 1984. -

✓ = saldos confirmados positivamente.

PPC: Papel de trabajo o detalle preparado por el cliente

7/II-84

EMPRESA EJEMPLO, S.A. de C.V.

ESTADISTICA DE CIRCULARIZACION

ENVIADA DE CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR

<u>TOTAL DE LAS CUENTAS</u>	<u>IMPORTE</u>	<u>%</u>	<u>CANTIDAD DE CUENTAS</u>	<u>%</u>
	<u>Q.1.063.600.-</u>	<u>100%</u>	<u>19</u>	<u>100%</u>
<u>DISTRIBUCION INICIAL</u>				
Circularización Enviada	929.000.-	87%	12	63%
No Circularizado	<u>134.600.-</u>	<u>13%</u>	<u>7</u>	<u>37%</u>
	<u>Q.1063.600.-</u>	<u>100%</u>	<u>19</u>	<u>100%</u>
<u>RESULTADOS OBTENIDOS</u>				
Confirmado sin diferencias	687.430.-	65%	8	43%
Inconformidades recibidas pero aclaradas	139.350.-	13%	2	10%
No Contestado (pagos posteriores)	<u>102.220.-</u>	<u>9%</u>	<u>2</u>	<u>10%</u>
	<u>Q.929.000</u>	<u>87%</u>	<u>12</u>	<u>63%</u>
No Circularizado	<u>134.600</u>	<u>13%</u>	<u>7</u>	<u>37%</u>
	<u>Q.1063.600</u>	<u>100%</u>	<u>19</u>	<u>100%</u>

FECHA DE ENVIO:

1a. Solicitud : 10 - I - 84

2a. Solicitud : 25 - I - 84

Memorandum sobre la Circularización de Cuentas y Documentos por cobrar

1984  
3645-8

Después de examinar la composición de los saldos de cuentas y documentos por cobrar, se decidieron enviar peticiones de confirmación positivas por los clientes comerciales, las cuales se forman así:

	Saldos 31-12-83	Nº de Cuentas
Cuentas por cobrar	\$ 885.600.-	12
Documentos por cobrar	178.000.-	7
	<u>\$ 1063.600.-</u>	<u>19</u>

Las primeras peticiones de confirmación se enviaron el 10 de enero de 1984 y 15 días después las segundas. Para lo anterior, se consideró enviarlas y seleccionarlas en base a criterios, para aquellos saldos mayores de \$30,000, a excepción del saldo de Almacén Montecrista y Cia que es menor de ese monto. El total enviado fue de 12 peticiones representando un 87% del saldo total. Se recibieron ocho confirmaciones positivas (43% del total), dos inconformidades (Almacén Metrocentro y Textiles Civiliana, S.A. de C.V.) que fueron investigadas y aclaradas satisfactoriamente, y dos clientes no contestaron, uno de ellos J.A.P. Distribuidores (saldo \$76.12 el cual fue verificado por medio de pagos o abonos posteriores) y el otro correspondía a Almacén Montecrista y Cia por \$26,000= que resultó incobrable. -

Conclusión Final

En base al trabajo realizada y a los resultados obtenidos de la circularización, y apoyado en la revisión que se presenta en las cédulas E-1-1 y E-3-1; la propiedad de los saldos de cuentas y documentos por cobrar al 31 de diciembre de 1983, es razonable. -

1984 30-I-84



PPC/Mya  
22/1-84

EMPRESA EJEMPLO, S.A. de C.V.

Fecha: 10 de Enero de 1984.

Señor  
José Flores (Bazar Popular)  
Av. Independencia # 130  
Ciudad.

Estimados Señores:

Con el propósito de obtener una confirmación independiente de nuestras Cuentas por Cobrar, rogamos confirmar a nuestros Auditores A.B.C. y CIA, el saldo de Q48.750., correspondiente a su apreciable cuenta al 31 de Diciembre de 1983. Para tal efecto sírvase anotar al final de esta carta, la información solicitada y enviarla directamente a nuestros Auditores, en el sobre que adjuntamos.

Muy atentamente,

F 

CARGO: Gerente General

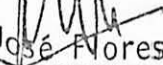
A.B.C. y CIA .  
Apartado Postal 5040  
San Salvador, El Salvador, C.A.

El saldo de Q48.750, que aparecía a nuestro cargo al 31 de Diciembre de 1983, según registros contables de Empresa Ejemplo, S.A. de C.V., es correcto (favor detallar al dorso o en hoja adjunta cualquier diferencia indicando fecha y cantidad).

*Confirmado positivamente  
ok Mya*

Atentamente,

BAZAR LA POPULAR  
(Nombre de la Empresa)

F:   
José Flores

CARGO: Propietario

Fecha: 20 de Enero de 1984.

*Nota: Por efectos prácticos, se presenta únicamente esta confirmación, a manera de ejemplo.*

EMPRESA EJEMPLO, S.A. de C.V.

ANEXOS

DICIEMBRE

CUENTAS POR COBRAR - EMPLEADOS

	<u>1983</u>	<u>1982</u>
José Martínez	3,820 ✓	6.000
Claudio Rosse (Accionista)	120,000 } ✓	--
María de Rosse (Accionista)	110,000 } ✓	--
Josefa de Rosse (Accionista)	110,000 } ✓	--
Vicente González	500 ✓	1,500
María de Martínez	450 ✓	--
José Manuel Morales	230 ✓	2,000
Vilma Zúñiga	250 ✓	1,500
José Vargas	1,250 ✓	--
Felipe Toruño	<u>4,000</u> ✓	<u>7,000</u>
	E 50,500 X	18,000

① este pago se recibió el 12 de feb. 1984  
(Ingreso a caja reclasificado)

OTRAS CUENTAS POR COBRAR

Reclamo de Seguro (NLW Insurance, Co.)	① 14,125 ✓	14,125
Inventario de Papelería	Re 32,875 ✓	25,375
	E 47.000 X	39.500

Re = saldo reclasificado  
X = saldo según libro auxiliar  
n = sumado

✓ = este saldo se incluye en la cédula de reclasificaciones

PPC = Papel preparada por el cliente.

✓ = saldos de empleados se reclasificaron las autorizaciones y los descuentos quincenales en planillas. se consideran pagables.

⊕ = estos deudas fueron pagados por los accionistas el 12, 16 y 30 de febrero de 1984, respectivamente, cobijado el ingreso a caja y la remesa correspondiente. -

7 = Cobijado punto de acta N° 46 del 16 de octubre de 1983. Fecha de autorizadas.



Empresa Ejemplo, S.A. de C.V.

E-3

Análisis de Provisión para cuentas incobrables

*[Signature]*

al 31 de Diciembre de 1983

30-I-84

Saldo al 31 de Diciembre de 1982	\$ 35.000 ✓
Más:	
Adiciones en el periodo:	- - -
Menos:	
Cancelaciones o cargos	- - -
Saldo al 31 de Diciembre de 1983	\$ 35.000 ✓ E/

El cliente conforma el saldo de la provisión, así:

a) el 100% de la cuenta de almacén La Moda y Cía	\$ 30.000 =
b) el 27% de la cuenta de Distribuidora de Telas y Laminas	5.000.
	\$ 35.000 E/

Ajustes Propuestos después del análisis:

1) Provisión del 100% del saldo de Almacén Montecristo y Cía.	\$ 2.000 = E-1-1
2) Más \$13.300 para complementar el saldo de Distribuidora de Telas y Laminas a \$18.300	13.300 = E-1-1
Monto del ajuste	\$ 39.400 =

Saldo de la Provisión después de ajuste \$ 74.400 E/

Nota: Tal como se detalla en E-3-1 el cliente aceptó el ajuste como se describe en esta nómina.

*[Signature]*

✓ = calificado según libro mayor.

E/ = firmado.

Memorandum sobre Propiedad y Cobrabilidad de las Cuentas y Documentos por cobrar

hjal  
30-I-84

Después de analizar la lista de clientes clasificados por antigüedad, se procedió a discutir en el jefe de créditos y cobros, y la gerencia general sobre la cobrabilidad de cada uno de los clientes y se obtuvieron las conclusiones siguientes:

- 1)- El cliente Almacén Montecristo y Cía. fue embargado por diferentes acreedores, el propietario ya no se encuentra en el país, se examinó la correspondencia y se le han enviado diferentes recordatorios desde hace más de dos años, el último ahora fue en agosto de 1981. La gerencia aceptó crear una provisión por el saldo total de \$26000 =
- 2) El abogado de la empresa confirma en su carta que el cobro es difícil, ya que el responsable de la deuda de Distribuidora de Telas y Comidas, falleció hace unos meses y el negocio está cerrado. El saldo adeudado viene desde noviembre de 1981. Salomente se ha provisionado \$5000.- Se le propuso a la gerencia provisionar la diferencia de \$13.300 = para completar el saldo y ésta fue aceptada.
- 3) El saldo de Almacén La Moda y Cía. mantiene provisión de \$30,000 por el saldo total. -
- 4) Los demás clientes pagan a su vencimiento, y no presentan dificultad de cobro. -

Conclusión Final:

En base a lo detallado en los numerales anteriores se concluye que en esta evaluación y con los resultados obtenidos se representa razonablemente la propiedad y cobrabilidad de los saldos de cuentas y documentos por cobrar al 31-12-83

hjal

Empresa Ejemplo, S.A. de C.V.

EE-1

Prueba de Ingresos

mal

del 31- Diciembre de 1983

20-I-84

PROCEDIMIENTO: La empresa canaliza todos sus ingresos en una sola caja, y una persona responsable realiza las funciones de cajero recibiendo durante el día, ingresos por ventas al contado, abonos de clientes y liquidaciones de cobradores.

Por las ventas al contado y al crédito se utiliza el mismo talonario de facturas, las cuales son elaboradas por una persona que es independiente de quien la autoriza y la revisa.

OBJETIVOS DE LA PRUEBA: Asegurarnos de que los cobros e ingresos por ventas de contado están siendo: acumulados, controlados, depositados y registrados con oportunidad, probando la razonabilidad de los registros, y verificamos los depósitos contra el estado bancario y los posteos a los registros individuales de clientes.

UNIVERSO: La empresa prepara un informe diario de caja por cada día hábil de operaciones, lo que representa aproximadamente 270 informes diarios de caja, que incluyen los comprobantes, facturas de contado, recibos de cobros, venencias, etc. -

Tamaño y Selección de la Muestra: Nuestro alcance para probar los procedimientos de control y los registros de ingresos, para el examen de 2 informes por cada mes de tener a diciembre de 1983, es de 24 informes diarios de caja seleccionados a entera, así:

enero, 31	Febrero 28	Marzo 31	Abril 28
Mayo 27	Junio 27	Julio 27	Agosto 27

Empresa Ejemplo, S.A. de C.V.

EE-1-1

Prueba de Ingresos

hpe

a/r 31 de Diciembre de 1984

26-I-84

Septiembre 7	Octubre 9	Noviembre 2	Diciembre 7
✓ ✓ 24	✓ ✓ 12	✓ ✓ 9	✓ ✓ 19

Base de Selección:

Los cuatro primeros meses servirán para verificar lo adecuado del coste de operaciones, los meses siguientes hasta Agosto de 1983, para verificar los costes personales, y los últimos cuatro meses para determinar principalmente el cumplimiento de las operaciones normales.

Conclusión Final:

Después de haber revisado los 24 informes diarios de caja del periodo comprendido de Enero a Diciembre de 1983, se comprobó que los cobros e ingresos por ventas de contado fueron acumulados, registrados y depositados oportunamente, por lo que concluyó que los ingresos recibidos en ese periodo por la empresa corresponden a operaciones provenientes de sus actividades.

hpe 29 Enero de 1984



Prueba de Ingresos - Comprobantes Examinados *gal*

del 31 de Diciembre de 1983

20-I-84

Concepto y Fecha de Ing.	Número		Parciales	TOTAL	DEPOSITOS	
	Reuso	Fact.			FECHA	BANCO
INFORME diario de caja Nº 001 - 3-I-83 <i>gal</i>						
<u>Ventas al contado</u> DEL Nº 14620 AL 14628 <i>N</i>				\$ 7624. - <i>u</i>		
<u>Cobros del día:</u>				24210 -		
Centro de Telas	<i>N</i> 0836	14615	\$ 6000 - <i>v</i>			
El Quinto Poder	837	14613	4800 - <i>v</i>			
José Luis Kaffan	838	14605	1980 - <i>v</i>			
Jose Luis Flores	839	14602	6430 - <i>v</i>			
Manuel Campos	840	14618	5000 - <i>v</i>			
				\$ 31.834. - <i>o</i>	4-I-83	Cuscatlan
				<i>v u</i>		
INFORME diario de caja Nº 027 - 37-I-83 <i>gal</i>						
<u>Ventas al contado</u> DEL 14649 al 14654 <i>N</i>				\$ 8.400. - <i>u</i>		
<u>Cobros del día:</u>				33.900. -		
Pantalones El Poder	0873	14617	\$ 18.000. - <i>v</i>			
Jose Luis Flores	0874	14639	5.000 - <i>v</i>			
La Nueva Tienda S.A.	0875	14640	4834. - <i>v</i>			
Carlos Ramirez	0878	14641	6066. - <i>v</i>			
				\$ 42.300. - <i>o</i>	1-2-83	Cuscatlan
				<i>v u</i>		
Nota: SE OMITEN LOS INFORMES DIARIOS DE CAJA DE LOS DEMÁS MESES, POR EFECTOS PRACTICOS. -						
TRABAJO REALIZADO:						
<i>v</i> = Monto verificado contra estado bancario y comprobante de Remesa						
<i>u</i> = Sumas comprobadas <i>7</i> = Ingresos y recibos incluidos en Reporte de cobros.						
<i>N</i> = Jenerancia inmensica verificada						
<i>v</i> = Abono verificado en tarjeta de control auxiliar						
<i>o</i> = Salida de dinero y depósito auxiliar verificado. -						
<i>7</i> = Ingresos y recibos incluido en el reporte del cobrador						

EE-72  
Jpl  
130-181

Empresa Ejemplo, S.A. de C.V.  
Prueba de Facturación y Ventas  
dij. 31 de Diciembre de 1983

Procedimiento: La empresa factura sus ventas por medio de un solo talonario, donde se distinguen los ventas al crédito y al contado, las condiciones de venta son a 45 y 60 días, los precios por autorizados mediante lista de precios aprobada por la gerencia. Se controla la correlatividad de las facturas. Ver procedimientos detallados en narrativa del ciclo de Ingresos - Despachos - Ventas - Cuentas por cobrar.

OBJETIVOS DE LA PRUEBA: Que las ventas hayan sido registradas apropiadamente en cuentas por cobrar, a los precios autorizados y descargados las unidades del registro auxiliar, además, que las facturas de crédito estén debidamente aprobadas.

UNIVERSO: En los 12 meses del año (enero a diciembre) se han emitido aproximadamente 4,129 facturas cuya numeración comienza con la factura N° 14620 y termina en la N° 18749, incluyendo algunas facturas anuladas.

Unidad de Muestreo: Cada factura de venta al crédito o al contado.

Base de Selección de la Muestra: Considerando el conocimiento del negocio del cliente documentado en el memorándum de planeación y la evaluación del control interno en esta área, se determina lo siguiente:

Muestreo por Atributos:

UNIVERSO: 4000 Facturas de venta por el periodo de enero a diciembre de 1983

Nivel de Confianza: 95% , Precisión:  $\pm 2\%$

Tasa de Ocurrencia esperada: 2%

Continuación - Prueba de facturación y ventas  
 a F-37 de Diciembre de 1983

bjs  
 30-I-84

Tamaño y Selección de la Muestra: Con los datos determinados se busca en la Tabla D-2A, que aparece en el archivo permanente (Ver Anexo N° 1), donde se obtiene una muestra de muestra de 180 facturas sujetas a revisión.

La selección de las facturas de venta sujetas a revisión tienen una numeración de cinco dígitos (14620....), por lo que se tomarán los últimos cinco dígitos para la conformación de los 180 facturas.

El primer número o punto de partida se selecciona al azar, utilizando la Tabla de los números dígitos que aparece en el anexo N° 2 y corresponde al número 04718, que se localiza en la línea 31, columna 2, y a partir de este número se sigue en forma vertical hacia abajo, al terminar esta columna se continúa en la columna N° 3, en la misma dirección y así sucesivamente hasta completar el total de la muestra.

Se eliminarán los números repetidos y aquellos que correspondan a facturas anuladas, los que no coincidan con la estructura del código, sustituyéndolos por el inmediato siguiente.

Comprobantes Examinados en Prueba de Facturación  
 el 31 Diciembre de 1983

Jpe  
 130-I-84

Fecha y Numero de Factura	Nombre del Cliente	Monto de Factura	ATRIBUTOS SEGUN PROGRAMA					
			a	b	c	d	e	f
① 14711 11-II-83	José Luis Kaffán &	14.135.-	✓	✓	✓	✓	✓	✓
② 16418 17-III-83	R. J. Quijano	15.000.-	✓	✓	✓	✓	①	✓
③ 15795 22-V-83	El Centro de Gelas S.A.	4.980.-	✓	✓	✓	✓	✓	✓
④ 17948 2-VIII-83	Carlos Ramirez	6.000.-	✓	✓	✓	✓	✓	②
⑤ 16349 14-IV-83	Jorge Gonzalez	4.000.-	③	✓	✓	✓	✓	✓
⑥ 18584 4-XII-83	Pantalones El Rey S.A.	16.000.-	✓	✓	✓	✓	✓	✓
⑦ 17523 6-VII-83	Carlos Abellarado	20.000.-	✓	✓	✓	✓	✓	✓
⑧ 18277 1-XII-83	La Occidental S.A.	8.000.-	✓	✓	✓	✓	✓	✓
⑨ 14914 16-II-83	El Quinto Poder	16.000.-	✓	✓	✓	✓	✓	✓
⑩ 15595 18-III-83	El Quinto Poder	9.000.-	✓	④	✓	✓	✓	✓
⑪ 16243 1-X-83	La Nueva Fiesta, S.A.	5.940.-	✓	✓	✓	⑤	✓	✓
⑫ 16420 14-IV-83	La Pesca Oriental,	4.800.-	✓	✓	✓	✓	✓	✓

✓ = Comprobada la integridad de las facturas.

Nota: Debe asegurarse que la prueba debe completarse por las 180 facturas que componen el tamaño de la muestra. Por efectos prácticos únicamente se detallan 12 facturas.

① obtenido de la Tabla de los números dígitos  
 ✓ atributo comprobado a satisfacción, 0: Desviación o errores



Continuación - Prueba de Facturación y Ventas  
 del 31 de Diciembre de 1983

*[Signature]*  
 30-1-83

Los errores encontrados al finalizar la prueba de facturación y ventas por las 180 facturas que componen el total de la muestra, son 9 en total, así:

<u>atributos</u>	<u>errores</u>
a	1
b	2
c	1
d	1
e	2
f	2
total	<u>9</u>

Los errores encontrados críticos son 4 y corresponden a los atributos, a, b, y d. Los errores no críticos son 5 y corresponden al resto de atributos. -

Por lo anterior, las tasas reales de sujeción son 2% y 3%, respectivamente.

Para la tasa de sujeción real de los errores importantes o críticos considerados en esta prueba se busca en la Tabla F-2 incluida en el Anexo N.º para un tamaño de muestra de 180, a un nivel de confianza del 95% y un universo de 10000 (que se aproxima a 4000 facturas). Se obtienen los siguientes límites:

$$\begin{aligned} \text{Límite Inferior} & 0.5\% \times 4000 = 20 \\ \text{Límite Superior} & 5.3\% \times 4000 = 212 \end{aligned}$$

Continuación Prueba de Facturación y Ventas  
 a 31 de Diciembre de 1983

30-I-84

Los errores encontrados corresponden a:

- ① Para la fact. N° 16418, las unidades del producto propilina 320-S fueron descargadas en 200 ydas adicionales a la facturada.
- ② la factura N° 17948, no fue descargada ni aplicada en control de clientes en fecha oportuna.
- ③ esta factura se anuló por error en el auxiliar de ventas y se contabilizó dos meses después.
- ④ Hubo error en el precio en \$675. - se le enviará nota de cargo adicional al cliente.
- ⑤ el cobro de esta factura fue el 12 de Mayo de 1983 y se depositó en el banco hasta el 16 de Mayo de 1983.
- ⑥ la Factura N° 18231 sigue pendiente por error en el registro auxiliar de clientes, ya que se abona otra factura con el pago recibida de éste.

Estos errores serán incluidos en la carta de recomendaciones al control interno.

Conclusión final de la Prueba:

Después haber realizado completamente la prueba de Facturación y Ventas por el periodo de Enero a Diciembre de 1983, existe la probabilidad del 95% que hayamos errores críticos o importantes, entre 20 y 212, en las facturas de venta para los atributos considerados importantes en todo el universo; por lo tanto en base a este resultado, considero que los objetivos de esta prueba sean cumplidos razonablemente.

José L. J. J. 84

## CAPITULO V

### CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

#### 1. Conclusiones

Las conclusiones principales resultantes de la investigación de campo y bibliográfica referentes al conocimiento y aplicación de programas de auditoría, son las siguientes:

Que la práctica profesional en El Salvador se ha desarrollado en base al criterio y la experiencia aplicando principios de contabilidad basados en las leyes mercantiles, tributarias y de otros organismos internacionales. En nuestro medio no ha existido un organismo representativo a nivel nacional que divulgue y regule el orden, aplicación consistente de normas de auditoría y contabilidad, que guíen al contador público en forma técnica a desarrollar su trabajo.

Para la investigación de campo, la muestra se obtuvo del universo formado por todos los despachos que ejercen la auditoría externa en El Salvador con los criterios que se explican en el Apéndice, y al analizar las respuestas de la encuesta, la tabulación presenta contradicciones en cuanto a la falta de aplicación de programas, por lo que se concluye que únicamente el 17% utiliza programas generales y el 11% utiliza programas a la medida.

El 72% del resto de los encuestados utiliza procedimientos según el criterio, listas de procedimientos como guía, y otros no utilizan ningún tipo de programa. Esta práctica no responde al uso adecuado de programas de auditoría formales, ya que se realizan procedimientos innecesarios e incompletos que se alejan de las circunstancias.

Al no utilizar programas de auditoría, el contador público carece de uno de los elementos básicos en el control y ordena-

miento de su trabajo, por lo que orienta su enfoque a una verificación de cifras, saldos y requisitos fiscales, omitiendo la preparación y obtención adecuada de papeles de trabajo que soporten la evidencia comprobatoria necesaria.

Las fases de planeación y el estudio y evaluación del control interno, son elementos que ayudan a determinar apropiadamente el alcance, extensión y oportunidad de los procedimientos y pruebas de auditoría; pero mediante la encuesta se comprobó que estas fases son consideradas en forma separada, y cuando las desarrollan no mantienen una relación directa en el diseño de los procedimientos a incluir en el programa, desconociendo que son más efectivas si se aplican en conjunto para obtener el material de prueba suficiente y competente que requieren las normas relativas a la ejecución del trabajo.

Del total de los encuestados únicamente el 11% conoce y aplica la técnica de programas de auditoría a la medida, debido principalmente a que la misma no está muy difundida en nuestro medio, por la falta de material bibliográfico que proporcione las bases teóricas que faciliten su uso y aplicación práctica.

Los programas generales constituyen una técnica válida para desarrollar procedimientos de auditoría, pero éstos últimamente han perdido cierta utilidad debido a la evolución y mejoramiento de los sistemas de información. Para mantener una continuada actualización, el auditor se ha visto obligado a apoyarse en nuevas técnicas que contribuyan y faciliten la obtención de la evidencia comprobatoria, y que a su vez le ayuden en la optimización del número de horas empleadas en cada trabajo, aplicando únicamente aquellos procedimientos a la medida requeridos en las circunstancias.

Los programas de auditoría a la medida, proporcionan apropia-

damente la relación que existe entre la planeación, la evaluación del control interno, la revisión analítica de cifras financieras, para detectar áreas críticas o de importancia, que ayudan a establecer el alcance, extensión y oportunidad necesaria en las pruebas y procedimientos a realizar.

En resumen, se considera que la técnica de preparar programas de auditoría a la medida proporciona eficiencia y calidad en el trabajo del auditor, ya que lo conduce al conocimiento del negocio del cliente por medio de la planeación, a evaluar y documentar el control interno, realizar función de supervisión y obtener el material de prueba suficiente y competente, base imprescindible para emitir su opinión.

## 2. Recomendaciones

Que se integren efectivamente Comités de Normas de Auditoría y Normas de Contabilidad Financiera, representativos de todos los profesionales contables con el apoyo de las universidades, agrupados en un Colegio de Contadores Públicos Académicos, que se encarguen de emitir, difundir y hacer cumplir las normas y su aplicación práctica en El Salvador.

Que los planes de estudio de la carrera de Contaduría Pública sean revisados en forma coordinada, y que incluyan materias que guíen al estudiante en la práctica de la profesión acorde a los cambios y exigencias del desarrollo económico y social del país.

Que la difusión de la práctica profesional se proyecte a los usuarios de los estados financieros, por medio de seminarios, conferencias y otros eventos culturales patrocinados por las universidades y las asociaciones profesionales.

Que las bibliotecas de las universidades proporcionen libros y material técnico suficiente y actualizado, para que el estudiante se provea de las bases teóricas. Una medida para resolver la falta de este material, es que los trabajos de graduación estén adecuadamente orientados a temas que fomenten y desarrollen la práctica profesional en nuestro medio.

Que los despachos de auditoría, corresponsales de firmas internacionales, apoyen el desarrollo de la profesión, proveyendo al Colegio de Contadores Públicos Académicos, la literatura técnica y las modificaciones a los distintos pronunciamientos de contabilidad y auditoría, para que los comités de este organismo se encarguen de revisar, adaptar, normar y hacer difundir su aplicación en El Salvador.



## A P E N D I C E

### INVESTIGACION DE CAMPO EN DESPACHOS DE AUDITORIA

#### 1. Objetivos de la Investigación

Los objetivos del trabajo están orientados a comprobar el cumplimiento de las normas de auditoría, principalmente las relativas a la ejecución del trabajo, considerando que son éstas las que proveen al auditor el material o evidencia comprobatoria para apoyar y formar la opinión sobre los estados financieros. Una forma útil y práctica de lograr lo anterior, lo constituye la técnica de preparar programas de auditoría a la medida, por lo que se pretende proveer al auditor y al estudiante de contaduría pública de una guía de consulta para facilitar la comprensión y preparación de este tipo de programas aplicables en nuestro medio, y de esta manera contribuir al mejoramiento de nuestra práctica profesional.

En este sentido se plantea que la hipótesis general del trabajo, corresponde a que en nuestro medio el cumplimiento de las normas antes descritas, ha sido muy poco observado, y la experiencia nacional indica que la generalidad no utiliza programas de auditoría, ni generales ni a la medida, para el desarrollo de procedimientos en una auditoría de estados financieros.

Para comprobar la hipótesis se desarrollaron dos formas de investigación: la bibliográfica, para desarrollar el marco conceptual teórico y la investigación de campo mediante la técnica de la encuesta orientada a los despachos de auditoría, utilizando el método de cuestionarios para complementar y apoyar el contenido de la capitulación, los resultados, conclusiones y recomendaciones.

#### 2. Universo y Diseño de la Muestra

Para establecer el universo se solicitó al Consejo de la Vigilancia de la Contaduría Pública y la Auditoría, una lista de todas las personas naturales y jurídicas que de acuerdo a los requisitos señala-

dos en el Código de Comercio vigente, están inscritas y autorizadas para ejercer la auditoría externa en El Salvador, y de aquellos que aunque están autorizados no la ejercen.

El primer dato fue proporcionado mediante lista detallada de fecha 28 de agosto de 1984, e incluía 454 registros de los cuales 405 son personas naturales inscritas en forma definitiva, 17 en forma provisional y 32 son personas jurídicas. El segundo dato no fue proporcionado por el Consejo debido a que no se mantiene este tipo de registros.

Para determinar razonablemente la unidad de muestreo, se consideró que existe un número de personas naturales autorizadas para ejercer la auditoría externa que no se dedican a su ejercicio debido a que algunas ocupan cargos en el gobierno y en la empresa privada, existen despachos de auditoría que incluyen un número de personas autorizadas, pero es la persona jurídica con su representación legal, la que efectivamente ejerce la auditoría externa, además, algunas sociedades jurídicas están en proceso de liquidación. Con estos criterios se ha determinado como unidad de muestreo los despachos formalmente establecidos.

Del total de 454 se revisó la lista y mediante investigación se disminuyeron 280 personas, que por las razones antes expuestas no se dedican al ejercicio de la auditoría externa, reduciéndose el universo a 174 personas naturales y jurídicas que conforman los despachos formalmente establecidos sujetos a los objetivos de la prueba. Con esta base se determinó a criterio 30, como tamaño de la muestra, a los cuales se les entregó personalmente el cuestionario que se presenta en la sección de anexos.

### 3. Recolección de Datos

Para realizar la investigación de campo, se diseñó una prueba piloto por medio de cuestionario con preguntas cerradas para investigar



apropiadamente la comprensión de éstas por el encuestado, y verificar si el diseño, técnica utilizada, tipo de pregunta y su ordenamiento, estaba adecuadamente preparado para comprobar los objetivos de la hipótesis planteada.

La prueba piloto fue realizada con diez unidades de la muestra seleccionada, con los resultados obtenidos se preparó el cuestionario final, distribuyéndose directamente 30 cuestionarios a cada una de las unidades de la muestra, solicitando que el encuestado devolviera el cuestionario con sus respuestas en forma anónima por cualquier medio, de los cuales únicamente se recibieron 18 cuestionarios contestados.

#### 4º Tabulación y Análisis de Resultados

En este apartado se presenta el análisis y las conclusiones generales de los datos recopilados con el cuestionario, es importante mencionar que en la obtención de los datos incide que la mayoría de los despachos encuestados ejercen la auditoría externa en base a la experiencia, sin un nivel académico que proporcione bases técnicas en la ejecución del trabajo de auditoría.

El diseño del cuestionario fue enfocado principalmente a dos objetivos que comprueban la hipótesis planteada, y estos son:

- 1- Si los encuestados utilizan programas de auditoría y el grado de conocimiento de la técnica que aplican.
- 2- Si el encuestado conoce la técnica de preparar programas de auditoría a la medida.

Las preguntas y las respuestas de los encuestados fueron clasificadas para cada uno de los objetivos antes señalados, tal como aparecen en los cuadros N° 1 y 2 de este apartado.

Las preguntas del cuestionario se estructuraron en primarias y secundarias.

Las primarias están dirigidas a aceptar o rechazar los objetivos para cada uno de los encuestados, y la conclusión de éstos se presenta en los cuadros en la columna titulada cumplimiento del objetivo; las secundarias no aparecen tabuladas ya que sirvieron para evitar que los encuestados contestaran por deducción, siguiendo el ordenamiento lógico de las preguntas primarias; para facilitar la presentación de los datos, fue necesario agrupar aquellos encuestados que coincidieron en todas las respuestas de estas preguntas.

El análisis de la tabulación comprueba contradicciones relativas al conocimiento y a la utilización en la práctica de programas generales y a la medida.

#### RESULTADOS OBTENIDOS EN BASE A LA TABULACION

##### Objetivo N° 1

- a) El 84% de los encuestados contestó que utiliza programas de auditoría en el desarrollo de su trabajo.
- b) Los programas utilizados son los siguientes:
  - El 22% usa listas de procedimientos como guías
  - El 17% usa procedimientos según su criterio
  - El 33% usa programas generales
  - El 11% usa programas a la medida
- c) El objetivo de usar programas generales para los encuestados responde a lo siguiente:
  - El 11% para incluir los procedimientos en la evaluación del control interno.
  - El 22% para cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

- El 40% para desarrollar todos los procedimientos descritos en el programa.
- El 27% no contestó.

#### Objetivo N° 2

- a) El 72% de los encuestados contesta que conoce la técnica de elaborar programas de auditoría a la medida.
- b) El 50% de los encuestados contestó que si utiliza la técnica de elaborar programas de auditoría a la medida.
- c) El 17% de los encuestados conoce que el objetivo principal de la planeación es facilitar el diseño y preparación del programa de auditoría.
- d) Unicamente el 39% de los encuestados conoce la estructuración del programa de auditoría a la medida.
- e) El 44% de los encuestados conoce que la evaluación del sistema de control interno es base para diseñar procedimientos de auditoría a la medida.
- f) El 39% conoce que el objetivo principal de identificar áreas críticas o de importancia es incluirlas en los procedimientos de auditoría a realizar.

#### CONCLUSIONES:

##### Objetivo N° 1

Del total de los encuestados el 16% no utiliza programas y el 84% contestó que utiliza programas de auditoría en su trabajo, pero, de éstos el 22% usa listas de procedimientos y 17% realiza procedimientos según el criterio, y esto, no representa un uso adecuado de programas de auditoría.

El 33% del total de los encuestados contestó que utiliza progra-

mas generales, pero al examinar el grado de conocimiento de cada uno de éstos en base a la tabulación, el 17% no tiene claro el objetivo principal de utilizar programas generales.

El 11% restante o sea 2 encuestados contestaron que utilizan programas de auditoría a la medida.

En resumen, podemos afirmar, que el 55% de los encuestados no utilizan programas y el 17% utiliza indebidamente programas generales, por lo tanto, el 72% no utiliza adecuadamente programas en el desarrollo de su trabajo.

#### Objetivo N° 2

El 72% de todos los encuestados contestó que conocía la técnica de elaborar programas de auditoría a la medida, pero solamente el 28% conoce y relaciona el objetivo principal de la fase de planeación, la importancia de la evaluación del sistema control interno, y la utilidad de identificar áreas críticas o de importancia para la estructuración del contenido de un programa de auditoría a la medida.

En resumen, considerado lo antes mencionado, podemos afirmar que el 72% de todos los encuestados no esta familiarizado con la técnica de elaborar programas de auditoría a la medida y solo el 11% utiliza esta técnica en el desarrollo de su trabajo y el 17% restante utiliza programas generales.

E N C U E S T A

Las preguntas que se detallan a continuación, favor responderlas completamente y en forma anónima sin incluir el nombre del despacho y/o la persona entrevistada.

En este cuestionario, las preguntas de la número 1 a la 18 deben ser contestadas con una sola respuesta.

MARQUE CON UNA X LAS RESPUESTAS A LAS PREGUNTAS SIGUIENTES

PREGUNTA N°1

Con qué título ejerce usted la auditoría externa en El Salvador?

Contador Público Certificado	15	<u>83%</u>
Contador Público Autorizado		<u>      </u>
Licenciado en Contaduría Pública	3	<u>17%</u>

PREGUNTA N°2

Con cuál de las siguientes formas ejerce la auditoría externa su despacho?

Sociedad constituida legalmente	4	<u>22%</u>
En forma individual	14	<u>78%</u>

PREGUNTA N°3

Cuánto tiempo tiene de ejercer la auditoría externa en El Salvador?

Varios Años

PREGUNTA N°4

Cuando Ud. emite el dictamen sobre los estados financieros de su cliente lo hace con el propósito de:

- |  |    |            |
|--|----|------------|
| a) Cumplir con procedimientos de auditoría según las circunstancias.   |    | <u>—</u>   |
| b) Cumplir con los requisitos legales establecidos en el Código de Comercio y la Ley de Impuesto sobre la renta. |    | <u>—</u>   |
| c) Cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas.   | 13 | <u>72%</u> |
| d) Cumplir con la presentación de su informe a la Junta General de Accionistas                                   | 5  | <u>28%</u> |

PREGUNTA N°5

Utiliza programas de auditoría en el desarrollo de su trabajo?

SI	<u>84%</u>	NO	<u>16%</u>
	15		3

PREGUNTA N°6

En su trabajo qué tipo de programas le proporciona mayores ventajas?

- |                                       |   |            |
|---------------------------------------|---|------------|
| a) Lista de procedimientos como guías | 4 | <u>22%</u> |
|---------------------------------------|---|------------|

Pasan.....

b) Procedimientos elaborados en el trabajo según su criterio.	3	<u>17%</u>
c) Programas generales o estandar	6	<u>33%</u>
d) Programas a la medida	2	<u>11%</u>
e) Ninguno de los anteriores	3	<u>17%</u>

PREGUNTA N°7

Cuál de los siguientes métodos utiliza principalmente al evaluar el sistema de control interno?

a) Por medio de preguntas contenidas en cuestionarios pre-elaborados.	11	<u>61%</u>
b) Por medio de descripciones narrativas	7	<u>39%</u>
c) En forma verbal en el transcurso del examen	-	<u>-</u>
d) Por medio de flujogramas o diagramas que describen las operaciones	-	<u>-</u>

PREGUNTA N°8

El objetivo principal de realizar la planeación en auditoría es?

a) Facilitar la evaluación de los controles generales	3	<u>17%</u>
b) Facilitar el diseño y preparación de programas de auditoría	3	<u>17%</u>
c) Ayudar a controlar el tiempo asignado por área	1	<u>5%</u>
d) Tener una guía para desarrollar el trabajo	11	<u>61%</u>

PREGUNTA N°9

Al utilizar programas de auditoría generales o estandar, a Ud. se le facilita ?

a) Incluir apropiadamente el resultado de la evaluación del control interno en sus pruebas.	2	<u>11%</u>
b) la adhesión y cumplimiento con normas de auditoría.	4	<u>22%</u>
c) Desarrollar todos los procedimientos descritos en el programa.	7	<u>40%</u>
d) Fijar las responsabilidades del trabajo de acuerdo con lo establecido en el programa.	-	<u>-</u>
No contestó	5	<u>27%</u>

PREGUNTA N°10

Al evaluar el sistema de control interno a qué controles da mayor importancia ?

a) A los que corresponden a la protección de activos.	9	<u>50%</u>
b) A los financieros y administrativos.	5	<u>27%</u>
c) A los contables e indirectamente a los administrativos.	2	<u>22%</u>
d) A los descritos en los instructivos de procedimientos.	2	<u>11%</u>

PREGUNTA N°11

Al utilizar pruebas de cumplimiento Ud. confirma ?

a) La validez de los datos que se procesan en el departamento de contabilidad.	2	<u>11%</u>
--	---	------------

Pasan.....



b) Que debe preparar más pruebas sustantivas.	-	<u>        </u>
c) Que el control interno funciona como se ha establecido.	12	<u>67%</u>
d) Lo adecuado de los procedimientos utilizados en los papeles de trabajo.	4	<u>22%</u>

PREGUNTA N°12

Conoce la técnica de preparar programas de auditoría a la medida?

SI	<u>72%</u>	NO	<u>28%</u>
	13		5

SI UD. CONTESTO AFIRMATIVAMENTE A LA PREGUNTA N°12 RESPONDA LA SIGUIENTE.

PREGUNTA N°13

Cuales son los requisitos mínimos que incluye en la elaboración del programa de auditoría a la medida ?

a) Pruebas sustantivas y pruebas de cumplimiento apoyadas con la técnica del muestreo.	6	<u>33%</u>
b) Solamente los procedimientos sustantivos según las circunstancias	-	<u>        </u>
c) Los objetivos de auditoría, las características del control interno existente y los procedimientos de auditoría.	7	<u>39%</u>
d) El alcance de las pruebas y las características del control interno.	-	<u>        </u>
No contestó	5	<u>28%</u>

PREGUNTA N°14

El resultado de la evaluación del sistema de control interno le proporciona una base razonable para?

Pasan....

a) Ejecutar los procedimientos del programa.	2	<u>11%</u>
b) Incluir las deficiencias en una carta de recomendaciones para la gerencia.	6	<u>34%</u>
c) Diseñar procedimientos de auditoría a la medida.	8	<u>44%</u>
d) Descubrir áreas de importancia.	2	<u>11%</u>

PREGUNTA N°15

Para Ud., cuál es el objetivo principal de identificar áreas críticas o de importancia en el trabajo de auditoría ?

a) Relacionarlas adecuadamente en el párrafo de la opinión.	2	<u>11%</u>
b) Incluirlas en los procedimientos de auditoría a realizar.	7	<u>39%</u>
c) Efectuar un mayor alcance en sus pruebas.	9	<u>50%</u>
d) Para realizar pruebas de cumplimiento	-	<u>-</u>

PREGUNTA N°16

En su trabajo la evidencia comprobatoria la sustenta apropiadamente en ?

a) El memorándum de planeación	-	<u>-</u>
b) En el programa de auditoría	-	<u>-</u>
c) En el dictamen a los estados financieros.	4	<u>22%</u>
d) En procedimientos realizados en los papeles de trabajo.	14	<u>78%</u>

PREGUNTA N° 17

Utiliza programas de auditoría a la medida en el desarrollo de su trabajo?

SI	<u>50%</u>	NO	<u>50%</u>
	9		9

SI SU RESPUESTA FUE NO A LA PREGUNTA ANTERIOR MARQUE LA RAZON PRINCIPAL PORQUE NO UTILIZA EL PROGRAMA DE AUDITORIA A LA MEDIDA.

PREGUNTA N° 18

Porqué no utiliza programas de auditoría a la medida?

a) Por que utiliza listas de procedimientos como guías	-	<u>-</u>
b) Por que utiliza programas generales o estandar.	7	<u>39%</u>
c) Por que no esta familiarizado con esta técnica.	2	<u>11%</u>
d) Por que al utilizar esta técnica incurre en mayor tiempo	2	<u>11%</u>
No contestó	7	<u>39%</u>

Encuesta No.	Utiliza Programa (Pregunta N°5)	Tipo de Programas (Pregunta N° 6)	Objetivo de usar programas generales (Pregunta N° 9)	Cumplimiento del objetivo
9 y 1	Si	A la Medida	No contestó	Si
16, 2 y 4	Si	Listas de procedimientos como g <sup>u</sup> fa	Desarrollar todos los procedimientos descritos en el programa.	No
6 y 11	Si	Generales	Cumplir con N.A.G.A.	Si
10	Si	Listas de procedimientos como g <sup>u</sup> fa	Cumplir con N.A.G.A.	No
15, 12 y 18	No	Ninguno	Ninguno	No
3 y 14	Si	Generales	Desarrollar todos los procedimientos descritos en el programa	No
8	Si	Generales	Desarrollar todos los procedimientos descritos en el programa	No
17	Si	Generales	Cumplir con N.A.G.A.	Si
13 y 15	Si	Procedimientos según criterio	Para incluir los procedimientos en la evaluación del control Interno	No
7	Si	Procedimientos según criterio	Desarrollar todos los procedimientos descritos en el programa	No

## SI EL ENCUESTADO CONOCE LA TECNICA DE PREPARAR PROGRAMAS DE AUDITORIA A LA MEDIDA

ENCUESTA N°	Tipo de programa (pregunta 6)	Conocimiento de la técnica (pregunta 12)	Objetivo principal de la planificación (pregunta N° 8)	Requisitos mínimos para elaborar el programa (pregunta N° 13)	Evaluación del Control Interno proporciona una base razonable para: (pregunta N° 14)	Objetivo Principal de identificar áreas críticas (pregunta N° 15)	Utiliza programas a la Medida (pregunta N° 17)	Cumplimiento del objetivo
9 y 1	A la Medida	Si	Gua para desarrollar el trabajo	Objetivos, características del C.I. y procedimientos	Diseñar procedimientos a la medida	Incluirlos en los procedimientos a realizar	Si	Si
16, 2 y 4	Lista de procedimientos como gufa	Si	Gua para desarrollar el trabajo	Pruebas sustantivas y de cumplimiento usando muestreo	Incluir deficiencias en carta para la Gerencia	Incluir en los procedimientos a realizar	Si	No
6 y 11	Generales	Si	Facilitar diseño y preparación del programa	Objetivos, características de control Interno y procedimientos	Diseñar procedimientos a la medida	Efectuar mayor alcance en las pruebas	Si	Si
10	Listas de procedimientos como gufa	Si	Facilitar diseño y preparación del programa	Objetivos, características de control Interno y procedimientos	Diseñar procedimientos a la medida	Incluirlos en los procedimientos a realizar	Si	Si
5, 12 y 18	Lista de procedimientos como gufa	Si	Facilitar la evaluación de controles gerenciales	Pruebas sustantivas y de cumplimiento usando muestreo	Incluir deficiencias en carta para la Gerencia	Efectuar mayor alcance en las pruebas	No	No
3 y 14	Generales	No	Gua para desarrollar el trabajo	No contestó	Ejecutar los procedimientos del programa	Relacionarlas en el párrafo de la opinión	No	No
8	Generales	No	Gua para desarrollar el trabajo	No contestó	Descubrir áreas de importancia	Incluirlos en los procedimientos a realizar	No	No
17	Generales	No	Ayuda a controlar el tiempo	No contestó	Descubrir áreas de importancia	Efectuar mayor alcance en las pruebas	No	No
13 y 15	Procedimientos según criterio	Si	Gua para desarrollar el trabajo	Objetivos, Características del control Interno y Procedimientos	Diseñar procedimientos a la medida	Efectuar mayor alcance en las pruebas	No	No
7	Procedimientos según criterio	No	Gua para desarrollar el trabajo	No contestó	Diseñar procedimientos a la medida	Efectuar mayor alcance en las pruebas	Si	No

## SECCION DE ANEXOS

- ANEXO N° 1      Tabla D-2-A, Tamaño de la Muestra para Muestreo de Atributos.
- ANEXO N° 2      Tabla A, Tabla de Dígitos al Azar de la Línea N° 1 a la N° 45 para las siete primeras columnas.
- ANEXO N° 3      Tabla F-2, Confiabilidad de la Muestra para Frecuencias Relativas.
- ANEXO N° 4      Tabla E-1 Tamaño de las Muestras para Estimación de Balances Promedios (Variables)
- ANEXO N° 5      Tabla E-2, Desviación Estandar.
- ANEXO N° 6      Tabla G, Confiabilidad de la Muestra para Valores Promedios.
- ANEXO N° 7      Cuestionario Utilizado para realizar la Encuesta.

Nota: Las Tablas Estadísticas que forman parte de esta sección han sido obtenidas del Libro "El Muestreo Estadístico en Auditoría", el cual aparece incluido en la bibliografía utilizada.

Tabla D-2A

Tamaño de la muestra para muestreo de atributos  
(Sólo para muestras al azar)

Tasa de ocurrencia esperada que no exceda el 2%  
o tasa de ocurrencia esperada no menos de 98%

Nivel de confiabilidad 95% (Continuación)

Tamaño del universo	Tamaño de la muestra para precisión de:					
	$\pm 0.5\%$	$\pm 0.75\%$	$\pm 1\%$	$\pm 1.25\%$	$\pm 1.5\%$	$\pm 2\%$
2,600		884	584	407	297	176
2,700		895	589	409	298	176
2,800		906	594	412	299	177
2,900		916	598	414	301	177
3,000		925	602	416	302	178
3,100	1528	935	606	418	303	178
3,200	1551	944	610	419	303	178
3,300	1575	953	614	421	304	179
3,400	1597	961	617	423	305	179
3,500	1619	969	620	424	306	179
3,600	1640	976	623	426	307	179
3,700	1661	983	626	427	307	180
3,800	1681	990	629	428	308	180
3,900	1700	997	632	429	309	180
4,000	1719	1003	634	431	309	180
4,100	1737	1010	637	432	310	180
4,200	1754	1016	639	433	310	181
4,300	1772	1021	641	434	311	181
4,400	1789	1027	643	435	311	181
4,500	1805	1032	645	436	312	181
4,600	1821	1037	648	437	312	181
4,700	1836	1042	649	438	313	181
4,800	1851	1047	651	438	313	182
4,900	1866	1052	653	439	314	182
5,000	1880	1056	654	440	314	182
5,500	1947	1077	663	444	316	183
6,000	2006	1095	669	447	317	183
6,500	2059	1110	675	449	319	183
7,000	2106	1124	680	451	320	184
7,500	2149	1136	685	453	320	184
8,000	2189	1147	688	455	322	184
8,500	2224	1157	692	457	322	185
9,000	2257	1166	695	458	323	185
9,500	2287	1174	698	459	324	185
10,000	2315	1181	700	460	324	185
10,500	2341	1188	703	461	325	185
11,000	2365	1194	705	462	325	186
11,500	2387	1200	707	463	326	186
12,000	2408	1205	709	464	326	186
12,500	2428	1210	711	465	326	186
13,000	2446	1214	712	465	327	186
13,500	2463	1218	714	466	327	186

D



TABLA A  
TABLA DE DIGITOS AL AZAR

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
1	10480	15011	01536	02011	81647	91646	69179
2	22368	46573	25595	85393	30995	89198	27982
3	24130	48360	22527	97265	76393	64809	15179
4	42167	93093	06243	61680	07856	16376	39440
5	37570	39975	81837	16656	06121	91782	60468
6	77921	06907	11008	42751	27756	53498	18602
7	99562	72905	56420	69994	98872	31016	71194
8	96301	91977	05463	07972	18876	20922	94595
9	89579	14342	63661	10281	17453	18103	57740
10	85475	36857	53342	53988	53060	59533	38867
11	28918	69578	88231	33276	70997	79936	56865
12	63553	40961	48235	03427	49626	69445	18663
13	09429	93969	52636	92737	88974	33488	36320
14	10365	61129	87529	85689	48237	52267	67689
15	07119	97336	71043	08178	77233	13916	47564
16	51085	12765	51821	51259	77452	16308	60756
17	02368	21382	52404	60268	89368	19885	55322
18	01011	54092	33362	94904	31273	04146	18594
19	52162	53916	46369	58586	23216	14513	83149
20	07056	97628	33787	09998	42698	06691	76988
21	48663	91245	85828	14346	09172	30168	90229
22	54164	58492	22421	74103	47070	25306	76468
23	32639	32363	05597	24200	13363	38005	94342
24	29334	27001	87637	87308	58731	00256	45834
25	02488	33062	28834	07354	19731	92420	60952
26	81525	72295	04839	96423	24878	82551	66566
27	29676	20591	68036	26432	46901	20849	89768
28	00742	57392	39064	66432	84673	40027	32832
29	05366	04213	25669	26122	44407	44048	37937
30	91921	26418	64117	94305	26766	25940	39972
31	00582	04711	87917	77341	42206	35126	74087
32	00725	69884	62797	56170	86324	88072	76222
33	69011	65795	95876	55293	18988	27354	26575
34	25976	57948	29888	88604	67917	48708	18912
35	09763	83473	73577	12908	30883	18317	28290
36	91567	42595	27958	30134	04024	86385	29880
37	17955	56349	90999	49127	20044	59931	06115
38	46503	18584	18845	49618	02304	51038	20655
39	92157	89634	94824	78171	84610	82834	09922
40	14577	62765	35605	81263	39667	47358	56873
41	98427	07523	33362	64270	01638	92477	66969
42	34914	63976	88720	82765	34476	17032	87589
43	70060	28277	39475	46473	23219	53416	94970
44	53976	54914	06990	67245	68350	82948	11398
45	76072	29515	40980	07591	58745	25774	22987



Tabla F-2  
 Confiabilidad de la muestra para frecuencias relativas  
 (sólo para muestras al azar)

Tasa de ocurrencia en la muestra 2% (Continuación)

Para tamaño del universo de:

El tamaño de la muestra es	500		1,000		1,500		2,000		10,000		50,000		100,000 y mayores	
	Límite inferior	Límite superior	Límite inferior	Límite superior	Límite inferior	Límite superior	Límite inferior	Límite superior	Límite inferior	Límite superior	Límite inferior	Límite superior	Límite inferior	Límite superior
Nivel de confiabilidad 95%														
50	.2%	10.2%	.1%	10.4%	.1%	10.5%	.1%	10.6%	.1%	10.6%	.1%	10.7%	.1%	10.7%
80	.3	7.5	.3	7.7	.2	7.8	.2	7.8	.2	7.9	.2	8.0	.2	8.0
90	.4	6.9	.3	7.2	.3	7.3	.3	7.3	.2	7.4	.2	7.4	.2	7.4
100	.4	6.5	.3	6.8	.3	6.9	.3	6.9	.3	7.0	.2	7.0	.2	7.0
120	.5	5.8	.4	6.1	.4	6.2	.4	6.3	.3	6.4	.3	6.4	.3	6.4
140	.6	5.4	.5	5.7	.5	5.8	.4	5.8	.4	6.0	.4	6.0	.4	6.0
150	.7	5.1	.5	5.4	.5	5.5	.5	5.6	.4	5.7	.4	5.7	.4	5.7
160	.7	5.0	.6	5.3	.5	5.4	.5	5.5	.5	5.6	.5	5.6	.5	5.6
180	.8	4.7	.7	5.1	.6	5.1	.6	5.2	.5	5.3	.5	5.4	.5	5.4
200	.9	4.4	.7	4.7	.7	4.8	.6	4.9	.6	5.0	.6	5.0	.6	5.0
250	1.1	4.0	.9	4.4	.8	4.5	.8	4.6	.7	4.8	.7	4.8	.7	4.8
300			1.1	3.8	1.0	4.0	1.0	4.0	.9	4.2	.9	4.2	.9	4.2
400			1.2	3.4	1.1	3.5	1.1	3.6	1.0	3.8	1.0	3.8	1.0	3.8
500					1.2	3.3	1.2	3.4	1.1	3.5	1.1	3.6	1.1	3.6
600					1.3	3.1	1.3	3.2	1.2	3.3	1.1	3.4	1.1	3.4
700					1.4	2.9	1.3	3.0	1.2	3.2	1.2	3.3	1.2	3.3
800							1.4	2.9	1.3	3.1	1.2	3.2	1.2	3.2
900							1.5	2.8	1.3	3.0	1.3	3.1	1.3	3.1
1,000									1.3	3.0	1.3	3.0	1.3	3.0
1,500									1.5	2.7	1.5	2.8	1.5	2.8
2,000									1.5	2.6	1.5	2.7	1.5	2.7
3,000									1.6	2.4	1.6	2.5	1.6	2.5

Tabla E-1

Tamaño de las muestras para estimación de balances promedios (Variables)  
Sólo para muestras al azar (Continuación)

Razón del error en la muestra a la desviación estándar (Error en la muestra/Desviación estándar)	Tamaño de la muestra que se requiere para niveles de confiabilidad de:			
	90%	95%	99%	99.9%
El tamaño del universo es 4,000 (Cont.)				
.24	47	66	113	181
.25	43	61	104	167
.30	-	42	73	117
.35	-	-	54	87
.40	-	-	42	67
El tamaño del universo es 4,500				
.03	1802	2191	-	-
.04	1229	1566	2162	-
.05	873	1146	1673	2214
.06	644	863	1311	1809
.07	492	668	1044	1488
.08	387	530	845	1235
.09	311	430	695	1036
.10	255	354	580	877
.11	213	297	491	751
.12	180	252	420	648
.13	155	217	363	564
.14	134	188	316	495
.15	117	165	278	437
.16	104	146	246	389
.17	92	130	220	348
.18	82	116	197	313
.19	74	104	178	283
.20	67	94	161	257
.21	61	86	147	235
.22	56	78	134	215
.23	51	72	123	197
.24	47	66	113	182
.25	43	61	105	168
.30	-	42	73	118
.35	-	-	54	88
.40	-	-	42	67
El tamaño del universo es 5,000				
.03	1878	2303	-	-
.04	1264	1622	2271	-
.05	890	1175	1737	2328
.06	653	880	1350	1885
.07	497	678	1069	1539
.08	390	536	861	1270
.09	313	434	706	1060
.10	257	357	588	894
.11	214	299	496	763
.12	181	254	424	657
.13	155	218	366	571
.14	134	189	319	501
.15	117	165	279	441
.16	104	146	248	393
.17	92	130	221	351

Table E-2

$$\text{Desviación estándar estimada} = \frac{\text{Rango promedio}}{\text{d2 factor}}$$

<u>Tamaño del grupo</u>	<u>d2 factor</u>
6	2.534
7	2.704
8	2.847

*E*

Tabla G  
 Confiabilidad de la Muestra para Valores Promedios  
 Sólo para Muestras al Azar (Continuación)

Cuando el tamaño de la muestra es:	Para niveles de confiabilidad de:			
	<u>90%</u>	<u>95%</u>	<u>98%</u>	<u>99.9%</u>
El error en muestreo como múltiplo de la desviación estándar				
El tamaño del universo es 5,000 (Cont.)				
140	.1371	.1634	.2149	.2750
150	.1323	.1576	.2075	.2646
200	.1140	.1358	.1767	.2279
300	.0921	.1097	.1444	.1842
400	.0789	.0940	.1237	.1576
500	.0698	.0832	.1095	.1396
600	.0630	.0751	.0988	.1260
700	.0577	.0687	.0904	.1153
800	.0533	.0635	.0836	.1066
900	.0497	.0592	.0779	.0993
1,000	.0465	.0554	.0730	.0931
1,100	.0438	.0522	.0687	.0876
1,200	.0414	.0493	.0649	.0828
1,300	.0393	.0468	.0615	.0785
1,400	.0373	.0444	.0585	.0746
1,500	.0356	.0424	.0558	.0711
2,000	.0285	.0339	.0447	.0570
El tamaño del universo es 10,000				
40	±.2596	±.3093	±.4071	±.5208
50	.2321	.2765	.3540	.4641
60	.2117	.2522	.3321	.4247
70	.1960	.2335	.3073	.3930
80	.1831	.2182	.2873	.3675
90	.1726	.2057	.2708	.3463
100	.1637	.1950	.2567	.3274
110	.1560	.1859	.2446	.3129
120	.1492	.1778	.2341	.2994
130	.1434	.1708	.2248	.2875
140	.1381	.1645	.2165	.2769
150	.1333	.1588	.2091	.2666
200	.1152	.1372	.1806	.2303
300	.0935	.1114	.1467	.1871
400	.0806	.0960	.1264	.1612
500	.0717	.0854	.1125	.1434
600	.0651	.0776	.1021	.1302
700	.0600	.0715	.0941	.1199
800	.0558	.0665	.0875	.1116
900	.0523	.0623	.0820	.1046
1,000	.0494	.0588	.0774	.0987
1,100	.0467	.0557	.0734	.0936
1,200	.0446	.0531	.0699	.0891
1,300	.0426	.0507	.0667	.0851
1,400	.0408	.0486	.0639	.0815
1,500	.0392	.0467	.0614	.0783
2,000	.0329	.0392	.0516	.0658
2,500	.0285	.0339	.0447	.0570

San Salvador, de agosto de 1984

Estimado (s) Señor (es):

Los suscritos, egresados de la Escuela de Contaduría Pública de la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de El Salvador, atentamente estamos solicitando su colaboración para llevar a cabo una investigación de campo, por medio de esta encuesta, y con los resultados obtenidos apoyar y completar nuestro trabajo de graduación.

Con la información suministrada, se pretende conocer en nuestro medio el grado de utilización práctica, el diseño y la preparación de programas de auditoría en el trabajo del Contador Público Independiente.

Mucho le agradeceríamos responder el cuestionario adjunto en forma anónima, ya que la información recopilada será tratada con carácter confidencial y estadístico, para obtener conclusiones de tipo general.

Atentamente,

Julio Cesar Martínez

Francisco Durán Bermúdez

Manuel Antonio Escobar Chávez

E N C U E S T A

Las preguntas que se detallan a continuación, favor responderlas completamente y en forma anónima sin incluir el nombre del despacho y/o la persona entrevistada.

En este cuestionario, las preguntas de la número 1 a la 18 deben ser contestadas con una sola respuesta.

MARQUE CON UNA  X  LAS RESPUESTAS A LAS PREGUNTAS SIGUIENTES

PREGUNTA N°1

Con qué título ejerce usted la auditoría externa en El Salvador?

Contador Público Certificado	_____
Contador Público Autorizado	_____
Licenciado en Contaduría Pública	_____

PREGUNTA N°2

Con cuál de las siguientes formas ejerce la auditoría externa su despacho?

Sociedad constituida legalmente	_____
En forma individual	_____

PREGUNTA N°3

Cuánto tiempo tiene de ejercer la auditoría externa en El Salvador?

\_\_\_\_\_ Años

PREGUNTA N°4

Cuando Ud. emite el dictamen sobre los estados financieros de su cliente lo hace con el propósito de:

- a) Cumplir con procedimientos de auditoría según las circunstancias. \_\_\_\_\_
- b) Cumplir con los requisitos legales establecidos en el Código de Comercio y la Ley de Impuesto sobre la renta. \_\_\_\_\_
- c) Cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas. \_\_\_\_\_
- d) Cumplir con la presentación de su informe a la Junta General de Accionistas \_\_\_\_\_

PREGUNTA N°5

Utiliza programas de auditoría en el desarrollo de su trabajo?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

PREGUNTA N°6

En su trabajo qué tipo de programas le proporciona mayores ventajas?

- a) Lista de procedimientos como guías \_\_\_\_\_

Pasan.....

- b) Procedimientos elaborados en el trabajo según su criterio.
- c) Programas generales o estandar
- d) Programas a la medida
- e) Ninguno de los anteriores

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

PREGUNTA N°7

Cuál de los siguientes métodos utiliza principalmente al evaluar el sistema de control interno?

- a) Por medio de preguntas contenidas en cuestionarios pre-elaborados.
- b) Por medio de descripciones narrativas
- c) En forma verbal en el transcurso del examen
- d) Por medio de flujogramas o diagramas que describen las operaciones

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

PREGUNTA N°8

El objetivo principal de realizar la planeación en auditoría es?

- a) Facilitar la evaluación de los controles generales
- b) Facilitar el diseño y preparación de programas de auditoría
- c) Ayudar a controlar el tiempo asignado por área
- d) Tener una guía para desarrollar el trabajo

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_



PREGUNTA N°9

Al utilizar programas de auditoría generales o estandar, a Ud. se le facilita ?

- a) Incluir apropiadamente el resultado de la evaluación del control interno en sus pruebas. \_\_\_\_\_
- b) la adhesión y cumplimiento con normas de auditoría. \_\_\_\_\_
- c) Desarrollar todos los procedimientos descritos en el programa. \_\_\_\_\_
- d) Fijar las responsabilidades del trabajo de acuerdo con lo establecido en el programa. \_\_\_\_\_

PREGUNTA N°10

Al evaluar el sistema de control interno a qué controles da mayor importancia ?

- a) A los que corresponden a la protección de activos. \_\_\_\_\_
- b) A los financieros y administrativos. \_\_\_\_\_
- c) A los contables e indirectamente a los administrativos. \_\_\_\_\_
- d) A los descritos en los instructivos de procedimientos. \_\_\_\_\_

PREGUNTA N°11

Al utilizar pruebas de cumplimiento Ud. confirma ?

- a) La validez de los datos que se procesan en el departamento de contabilidad. \_\_\_\_\_

Pasan.....

- b) Que debe preparar más pruebas sustantivas. \_\_\_\_\_
- c) Que el control interno funciona como se ha establecido. \_\_\_\_\_
- d) Lo adecuado de los procedimientos utilizados en los papeles de trabajo. \_\_\_\_\_

PREGUNTA N°12

Conoce la técnica de preparar programas de auditoría a la medida?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

SI UD. CONTESTO AFIRMATIVAMENTE A LA PREGUNTA N°12 RESPONDA LA SIGUIENTE.

PREGUNTA N°13

Cuales son los requisitos mínimos que incluye en la elaboración del programa de auditoría a la medida ?

- a) Pruebas sustantivas y pruebas de cumplimiento apoyadas con la técnica del muestreo. \_\_\_\_\_
- b) Solamente los procedimientos sustantivos según las circunstancias \_\_\_\_\_
- c) Los objetivos de auditoría, las características del control interno existente y los procedimientos de auditoría. \_\_\_\_\_
- d) El alcance de las pruebas y las características del control interno. \_\_\_\_\_

PREGUNTA N°14

El resultado de la evaluación del sistema de control interno le proporciona una base razonable para?

Pasan.....

- a) Ejecutar los procedimientos del programa. \_\_\_\_\_
- b) Incluir las deficiencias en una carta de recomendaciones para la gerencia. \_\_\_\_\_
- c) Diseñar procedimientos de auditoría a la medida. \_\_\_\_\_
- d) Descubrir áreas de importancia. \_\_\_\_\_

PREGUNTA N°15

Para Ud., cuál es el objetivo principal de identificar áreas críticas o de importancia en el trabajo de auditoría ?

- a) Relacionarlas adecuadamente en el párrafo de la opinión. \_\_\_\_\_
- b) Incluirlas en los procedimientos de auditoría a realizar. \_\_\_\_\_
- c) Efectuar un mayor alcance en sus pruebas. \_\_\_\_\_
- d) Para realizar pruebas de cumplimiento \_\_\_\_\_

PREGUNTA N°16

En su trabajo la evidencia comprobatoria la sustenta apropiadamente en ?

- a) El memorándum de planeación \_\_\_\_\_
- b) En el programa de auditoría \_\_\_\_\_
- c) En el dictamen a los estados financieros. \_\_\_\_\_
- d) En procedimientos realizados en los papeles de trabajo. \_\_\_\_\_

PREGUNTA N° 17

Utiliza programas de auditoría a la medida en el desarrollo de su trabajo?

SI \_\_\_\_\_ NO \_\_\_\_\_

SI SU RESPUESTA FUE NO A LA PREGUNTA ANTERIOR MARQUE LA RAZON PRINCIPAL PORQUE NO UTILIZA EL PROGRAMA DE AUDITORIA A LA MEDIDA.

PREGUNTA N° 18

Porqué no utiliza programas de auditoría a la medida?

- a) Por que utiliza listas de procedimientos como guías
  - b) Por que utiliza programas generales o estandar.
  - c) Por que no esta familiarizado con esta técnica.
  - d) Por que al utilizar esta técnica incurre en mayor tiempo
- No contestó

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

- GRINAKER, ROBERT L.  
BARR, B. BEN

"Auditoría: El Examen de los Estados Financieros", Compañía Editorial Continental, S. A., Séptima Impresión, México, 1983.
- HEFFES CATTAN, GABRIEL

"Un Enfoque Moderno Aplicado a la Auditoría de Estados Financieros", Editorial Diana, S.A., Segunda Edición, México, 1981.
- HOLMES, ARTHUR W.

"Auditoría, Principios y Procedimientos", Segunda reimpresión, Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana (U.T.E.H.A.), México, 1979.
- INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PUBLICOS

"Declaraciones sobre Normas de Auditoría,"(S.A.S.) del N° 1 al N° 42, Traducido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México.
- INSTITUTO INTERAMERICANO DE ESTADISTICA

"Vocabulario Estadístico", publicado por la Organización de Estados Americanos (O.E.A.), 1960.
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.

"Normas y Procedimientos de Auditoría", Cuarta reimpresión, Instituto mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, 1979.
- KOHLER, ERIC L.

"Diccionario para Contadores", Primera Edición, Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana (U.T.E.H.A.), México, 1974.

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

- ASOCIACION INTERAMERICANA DE CONTABILIDAD
- "Revisión Integral de los Principios de Contabilidad y Metodología para su Aplicación en el Hemisferio", Fascículo N° 4, XIII Conferencia Interamericana de Contabilidad, Panamá, 1979.
- ALVAREZ ARGUELLES, ROBERTO  
NOVOA COTO, HECTOR  
ROJAS NOVOA, JOSE LUIS
- "El Muestreo Estadístico en Auditoría", Editado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Primera Edición, México, 1975.
- BACON, CHARLES A.
- "Manual de Auditoría Interna", Segunda Edición, Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana (U.T.E.H.A.), México, 1973.
- BOUTELL, WAINE S.
- "Auditoría Contemporánea", Ediciones Contables y Administrativas, S. A., Primera Reimpresión, México, 1977.
- COMITE DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA INSTITUTO NORTEAMERICANO DE CONTADORES PUBLICOS
- "Control Interno", Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. México.
- FLORES CASTRO, MANUEL
- "La Evidencia en Auditoría", Ediciones Contables y Administrativas, S.A., Segunda Edición, México, 1976.
- FOULKE, ROY A.
- "Análisis Práctico de Estados Financieros", Primera Edición, Unión Tipográfica Editorial Hispano-Americana (U.T.E.H.A.), México, 1973.

- REYES PONCE, AGUSTIN

"Administración de Empresas, Teoría y Práctica", Primera y Segunda Partes, Décima Primera Reimpresión, 1973, México, 1973

- TERRY, GEORGE

"Principios de Administración", Compañía Editorial Continental, S.A. de C.V. Sexta Impresión, México, 1982.

- WALKER, FRANK P.

"Manual para Auditoría de Pequeñas y Medianas Empresas". Ediciones Contables y Administrativas, S.A., Tercera Reimpresión, México, 1982.

- KOONTZ, HAROLD  
O'DONNELL, CYRIL

"Curso de Administración Moderna"  
Quinta Edición, Libros Mc. Graw-Hill,  
Call, Colombia, 1973.
- MACIAS PINEDA, ROBERTO

"El Análisis de los Estados Financieros y las Deficiencias en las Empresas", Ediciones Contables y Administrativas, S. A., Segunda Reimpresión, México, 1976.
- MEIGS, WALTER B.

"Principios de Auditoría", Editorial Diana, Décima Impresión, México, 1981.
- MENDÍVIL ESCALANTE, VICTOR M.

"Elementos de Auditoría", Ediciones Contables y Administrativas, S.A., Cuarta Reimpresión, México, 1983.
- MILLER, MARTIN A.

"Guía de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", Primera Edición, Estados Unidos, 1982.
- NEWTON, E. FOWLER

"Tratado de Auditoría" Tomo I y II, Tercera Edición, Ediciones de Contabilidad Moderna, Buenos Aires, Argentina, 1976.
- NOVOA FLORES, MARIANO

"Curso de Principios de Administración y Organización", San Salvador, El Salvador, 1972.